محكم ومقيم علمياً

المالية العامة والقانون المالي والضريبي

الجزء الأول

الأستاذ الدكتور

عادل العلي

عميد كلية الإدارة والاقتصاد / عميد كلية الحقوق / جامعة الموصل - سابقا
عميد كلية الحقوق - جامعة الإسراء

محكم بموجب كتاب عمادة البحث العلمي
في جامعة الإسراء رقم ج س/ ب ع-57



الطبعة الثانية
مزيدة ومنقحة

مكتبة الجامعة
UNIVERSITY BOOK SHOP
الشارقة

اثراء للنشر و التوزيع
Ithraa Publishing and Distribution

المالية العامة

و

القانون المالي والضريبي

الجزء الأول

المالية العامة والقانون المالي

الأستاذ الدكتور

عادل فليح العلي

عميد كلية الإدارة والاقتصاد / عميد كلية الحقوق / جامعة الموصل - سابقا

عميد كلية الحقوق - جامعة الإسراء

محكم بموجب كتاب عمادة البحث العلمي في جامعة الإسراء رقم ج س/ب ع-57

الطبعة الثانية

2011

الطبعة الثانية

2011

المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة
المكتبة الوطنية
(2011/2/358)

343.03

العلي، عادل فليح

المالية العامة والقانون المالي والضريبي.- عمان : إثراء للنشر والتوزيع، 2011

(   ) ص

ر.أ. (2011/2/358)

الواصفات: /المالية العامة// التخطيط المالي// الضرائب

❖ أعدت دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية
❖ يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبّر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى

Tel: 00962 6 5353616
00962 6 5353626
Fax: 00962 6 5353696
شارع الملكة رانيا- مجمع خليفة- ط3
مقابل البوابة الرئيسية للجامعة الأردنية
Ithraa2007@yahoo.com
www.ithraajo.com



إثراء للنشر و التوزيع
Ithraa Publishing and Distribution
احدى شركات نمو العلمية



صدق الله العظيم

[سورة الإسراء: 29–30]

الإهداء

إلى الغائبين أخي الشهيد

باسم

الغائب عن العين والحاضر في القلب

وإلى أبناء أختي الشهداء

جعفر

وأثير

وقد غادرونا في عز شبابهم

وإلى الحاضرين

زوجتي

وأولادي

محمد

علي

زهراء

شكر وتقدير

يسعدني أن أتقدم بشكري وتقديري لكل من ساعدني في إنجاز هذا المؤلف وأخص بالذكر منهم الأخ والزميل **الدكتور حمدي القبيلات** الذي قام بقراءة مسودات الكتاب وكان للمناقشات والحوارات التي كنت أجريتها معه دوراً كبيراً في ترصينه. كما يسعدني أن أتقدم بشكري لكل من السيدة **سها رشاد مقبل** والسيد **لؤي مشهور حسن** لما بذلاه من جهد في طباعة مسودات هذا المؤلف.

جزاهم الله جميعاً خير الجزاء ،،،

فهرس المحتويات

مُقَدِّمَة

بعد أن انحسرت دولة المذهب الفردي، وفشلت فرضياتها القائلة بأن العرض يخلق الطلب المساوي، والعرض يتجه تلقائيا نحو التشغيل الكامل، فسقطت في الامتحان الصعب الذي أوقعها فيه عمق الأزمة الاقتصادية والمالية عام 1929، التي زعزعت الاقتصاد الرأسمالي وحطمت وسائل الإنتاج، فيه وكان من نتاج تلك الأزمة إلقاء ملايين العمال في أحضان البطالة... حيث وقفت النظرية الاقتصادية وفرضياتها، عاجزة عن معالجة تلك الأزمة، فلا التوازن التلقائي قد تحقق، ولا البطالة قد قضت على نفسها بنفسها، ولا العرض قد حقق خلقاً للطلب كما أنه لم يتجه تلقائيا باتجاه التشغيل الكامل، فكان من نتائج ذلك وبعد أن اتضح أن التلقائية التي كانت تعتقد بها وتدعو إليها تلك النظرية وأن القوى الخفية التي تعمل على تخليص الاقتصاد من أزماته، مجرد وهم لا أساس له من الصحة ... ظهرت إلى الوجود النظرية الاقتصادية الحديثة التي روج لها الاقتصادي الانكليزي جون منارد كينزحيث حلت بولادتها فرضيات جديدة قائمة على أساس

(أن الطلب يحدد العرض الكلي وان الطلب الفعلي لا يتحدد تلقائياً عند مستوى التشغيل الكامل)، وبهذا سقطت نظرية، لتحل محلها نظرية أخرى، وسقطت دولة، وولدت دولة أخرى، سقطت دولة الحياد، وولدت دولة التدخل، فأدى ذلك كله إلى انتهاء الدور المقيد والمبتسر للمالية العامة، ليحل محله الدور المتدخل للمالية العامة، فأصبح لها أهمية كبيرة ودوراً يتعاظم يوماً بعد يوم، الأمر الذي أكسب الدراسات المالية أهمية كبيرة، إنفاقاً وإيراداً، خاصة وأن الضرائب والنفقات تلعب دوراً مهما سواء على المستوى الجزئي متمثلاً بحياة الأفراد الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، أو على المستوى الكلي متمثلاً في أن المالية العامة هي أداة الدولة – أي كانت تلك الدولة متقدمة أو نامية رأسمالية أو اشتراكية – في تحقيق برنامجها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ... وإذا كانت تلك الأهمية هي الدافع للكتابة في هذا الموضوع الهام، فقد كان الدافع

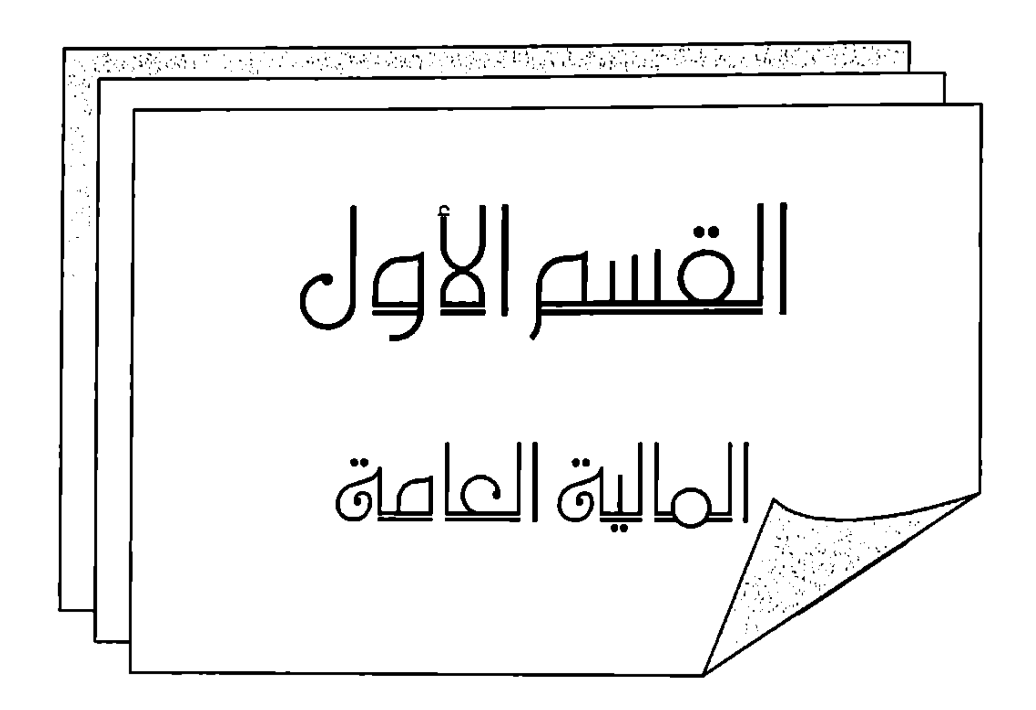
الأكبر والأهم هو محدودية المؤلفات في هذا الموضوع في المكتبة الأردنية، وهو نقص استشعرته عندما قمت بتدريس هذه المادة لطلبة الدراسات العليا وطلبة البكالوريوس في عدد من الجامعات الأردنية.

ولقد تناولت هذا الموضوع في قسمين وفصل تمهيدي خصصنا الفصل التمهيدي للتعريف بالمالية العامة من حيث طبيعتها ونطاقها وعلاقتها بالعلوم الأخرى ثم تعريفها. أما القسم الأول فيتضمن ثلاثة أبواب خصص الباب الأول للحديث عن النفقات العامة من حيث تعريفها وبيان عناصرها واختلافها عن النفقات الخاصة ثم العوامل المؤثرة في حجمها وأسباب زيادتها وتقسيماتها وآثارها الاقتصادية. أما الباب الثاني فقد تضمن الإيرادات العامة بكافة صورها وأنواعها من إيرادات أملاك الدولة والرسوم والضرائب والقروض والإعانات. أما القسم الثاني فقد خصص لموازنة الدولة والقانون المالي حيث تناولنا فيه دورة حياة الموازنة.

وإذا كنا لا ندعي أننا قد اقتربنا من الكمال فالكمال لله وحده فشفيعنا في ذلك أننا بذلنا ما في وسعنا من جهد.

والله الموفق ،،،

عمان / 2008


القسم الأول
المالية العامة

الفصل التمهيدي
التعريف بالمالية العامة

يتطلب الأمر لدراسة أي علم تحديد طبيعته، ونطاقه، وتطوره، فبغير ذلك سيكون فهم الموضوع والتعمق فيه والإحاطة بجوانبه غاية في الصعوبة.

وسنتناول من هذا المنطلق الموضوع في ثلاثة أوجه هي طبيعة ونطاق علم المالية العامة ثم تطوره وتعريفه وذلك في ثلاثة مباحث.

المبحث الأول
طبيعة ونطاق علم المالية العامة

يتطلب الأمر قبل البدء بدراسة أي علم من العلوم تحديد عناصره وعلاقته بالعلوم الأخرى.

أولاً: الحاجات العامة[1]:

تعد دراسة الحاجات العامة، المقدمة الأولى في مجال البحث في موضوع المالية العامة فمن المعروف أن هدف النشاط الإنساني، وبصرف النظر عن ماهيته يتجه إلى إشباع حاجة ما. ويمكن إشباع بعض هذه الحاجات عن طريق المبادرة الفردية كالحاجة إلى المأكل والمشرب أو الملبس، وبعض الحاجات لا يمكن إشباعها بالمبادرة الفردية وإنما يتم إشباعها عن طريق تدابير مجتمعية، كالحاجة إلى الأمن الداخلي أو الخارجي والاستقرار فالأخيرة حاجات يشعر بها الناس مجتمعين فهي توجد مع وجود الجماعة.

---

(1) حول هذا الموضوع راجع:

- د. رفعت المحجوب: المالية العامة. الكتاب الأول، النفقات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970 ص 3- 8.
- استاذنا المرحوم د. عاطف صدقي: المالية العامة. دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص 9- 11،
- استاذنا المرحوم د. عبد العال الصكبان: مقدمة في المالية العامة في العراق. الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1976 ، ص 5- 9 .
- استاذنا المرحوم السيد عبد المولى: المالية العامة. دار الفكر العربي، القاهرة، 1975، د. علي العربي ود.عبد المعطي عساف: إدارة المالية العامة، بلا تاريخ، ص 6- 11.

ويطلق على الحاجات من النوع الأول بالحاجات الفردية، ويطلق على الحاجات من النوع الثاني بالحاجات الجماعية أو العامة ، وهذه الأخيرة هي التي تتولى الدولة إشباعها فليس من مصلحة الفرد السعي بمفرده إلى إشباعها إما بسبب عجزه كفرد أو لأن قيامه بإشباعها يكلفه مبالغ لا طاقة له على تحملها، إلا أن الأمر لا يتم وفقاً للقاعدة السابقة التي تتميز بالبساطة، إذ لا يوجد بين هذين النوعين من الحاجات، فروق جوهرية تجعل إشباع بعضها مقصوراً على الدولة، أو هيئاتها العامة، وإشباع البعض الآخر منها مقصوراً على الجهود الفردية. باستثناء بعض الحاجات غير القابلة للتجزئة التي لا يمكن بطبيعتها أن يتولى إشباعها غير الدولة .وما دام الأمر كذلك، ولعدم وجود فروق جوهرية أو حدود ثابتة بين هذين النوعين من الحاجات يبدو أن الأمر نسبي، فما يعد حاجة عامة، أو حاجة خاصة، تختلف باختلاف الدول في أنظمتها السياسية والاقتصادية بل في ذات الدولة بين وقت وآخر. ولذا فقد كانت طبيعة الحاجة عامة أو خاصة موضوع خلاف بين كُتّاب المالية العامة فتعددت المعايير التي اعتمدت للتفرقة بينهما وفيما يلي استعراض لتلك المعايير:

1. **معيار طبيعة الجهة القائمة بالإشباع:**

يتجه هذا المعيار إلى أن الحاجة تكون فردية، إذا قام الأفراد بمهمة إشباعها، وجماعية إذا قامت الدولة بتلك المهمة. وينتقد هذا المعيار لأنه يعتمد على الجهة القائمة بالإشباع وليس الحاجة نفسها.

2. **معيار مصدر الإحساس بالحاجة:**

ويتحه هذا المعيار إلى أن الإحساس بالحاجة إن كان فردياً فالحاجة فردية، وإن كانت جماعية فالحاجة جماعية، وينتقد هذا المعيار لأن الإحساس بالحاجات العامة أو الجماعية يتم من خلال أفراد الجماعة نفسها، كما أن بعض الحاجات لا تقوم الدول بإشباعها لوحدها بل يشاركها في ذلك الأمر القطاع الخاص رغم أن الإحساس بها جماعياً، ومن ثم يتولى القطاع الخاص أمر إشباعها، كما هو الحال في الخدمات التعليمية والصحية.

3. معيار أكبر منفعة ممكنة بأقل نفقة ممكنة:

ويذهب أنصار هذا المعيار إلى أن الدولة تقوم بإشباع الحاجة العامة، بصرف النظر عن التكلفة المادية، أي لا يحكمها قانون الكلفة والمنفعة في حين أن الأفراد يحكمهم ذلك المبدأ فهم يسعون إلى تحقيق أقصى منفعة ممكنة بأقل كلفة ممكنة.

وينتقد هذا المعيار لإنكاره خضوع الدولة إلى الموازنة المنفعية إذ أنها ملزمة بإجراء الموازنة بين الكلفة والمنفعة، مع اختلاف الدولة عن الأفراد في أن المنفعة المقصودة هي ذات طابع جماعي. أو بعبارة أخرى إعطاء المنفعة التي تتوخاها الدولة مضموناً أوسع من مضمونها فيما يخص الحاجات الخاصة وهو مضمون يشتمل على عناصر غير اقتصادية لا يمكن تقويمها بالنقود.

4. معيار الدور التقليدي للدولة:

يذهب هذا المعيار إلى أن الحاجة جماعية أو عامة إذا كانت داخلة في الوظيفة التقليدية للدولة، وهي الأمن الخارجي والأمن الداخلي، والعدالة أما ما عدا ذلك فيعد فردياً، وينتقد هذا المعيار ذلك أن الدولة لم تعد حبيسة الفلسفة التقليدية بل تجاوزت ذلك إلى الدولة المتدخلة والدولة المنتجة. ويتضح من خلال ذلك صعوبة التفرقة بين هذين النوعين من الحاجات، لتداخلها ولاختلافها توسعاً أو تضييقاً تبعاً لاختلاف الدول في الفلسفة الاقتصادية والسياسية الذي تنظم مقاليد الأمور فيها، وتبعاً لغناها أو فقرها الذي يحكم مدى سخائها في ما تشبعه من الحاجات أو العكس، لذا يذهب البعض إلى أنه ينبغي لإضفاء صفة العمومية اجتماع الشرطين الآتيين:

أ. أن يحقق إشباع الحاجة منفعة جماعية.

ب. أن يتولى إشباع الحاجة الدولة أو إحدى هيئاتها العامة.

وعلى هذا فالحاجة العامة هي التي تحقق إشباعها منفعة جماعية لا منفعة فردية خاصة بفرد معين، وحيث أن عمومية المنفعة لا تكفي لتحديد طبيعة الحاجة نظراً لأن النشاط الخاص قد يتولى القيام بإدارة نشاط معين (كمعاهد التعليم والمراكز الصحية) يؤدي إلى إشباع حاجة ذات منفعة عامة، لذا لا بد لاعتبار الحاجة عامة أن تقوم بتقديمها الدولة أو إحدى هيئاتها.

ثانياً: المالية العامة والمالية الخاصة[1]:

ترتب على اختلاف طبيعة وأهداف النشاط الخاص عن النشاط العام تميز المالية العامة عن المالية الخاصة، وعلى النحو الآتي:

1. **من حيث الهدف:**

إن هدف المالية العامة هو تحقيق المصلحة العامة أي أنها لا تسعى من خلال نشاطها إلى تحقيق الربح وبعبارة أخرى أن الربح الاجتماعي وليس الربح المادي هو هدف المالية العامة، أما المالية الخاصة فإن الباعث والهدف للنشاط هو تحقيق أقصى ما يمكن من الأرباح، وبالتالي فالدولة لا يضيرها عدم تحقيق أي ربح على الإطلاق أو حتى الخسارة عندما تقدم للأفراد بأقل من كلفتها كالخدمة الصحية والتعليمية، عندما تكون بأسعار رمزية أو عندما تقدم الخدمة بدون مقابل، كما هو الحال في الخدمات الصحية والتعليمية المجانية. ويترتب على ذلك، اختلاف معيار الحكم على مدى نجاح أو إخفاق السياسة المالية في كل من المالية الخاصة والعامة، فإذا كان المعيار هو الربح في الأولى، فإن تحقيق الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية هو معيار نجاح الثانية ، وعلى هذا فإذا كان الحكم على السياسة المالية للمشروعات الخاصة يتم من خلال صفحات موازنتها الخاصة فإن الحكم على السياسة المالية العامة يتم من خلال آثار تلك السياسة في الاقتصاد القومي. أي أثر النفقات والضرائب والقروض على الدخل القومي وكيفية توزيعه.

2. **من حيث تحصيل الإيرادات:**

تتمتع الدولة – وكما هو معروف – بسلطة الإلزام والإكراه، وهي سلطة متفرعة عن حقها في السيادة، وقد ترتب على ذلك أن أصبح للدولة الحق في فرض الضرائب والقروض الإجبارية والإصدار النقدي الجديد وحق الاستيلاء والتأميم، وعلى العكس فالأفراد لا يتمتعون بمثل هذه السلطة ويعتمدون في تحصيل إيراداتهم على الطرق الاختيارية أي الاتفاق بوصفها وسيلة لبيع منتجاتهم باستثناء حالة الاحتكار القانوني.

---

(1) - د. اعاد حمودي القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 29- 30

- د. السيد عبد المولى ، المرجع السابق، ص 49- 52 .
- د. محمود رياض عطية: موجز في المالية العامة. دار المعارف بمصر، القاهرة، 1969، ص 10- 11
- Hugh Daltea: Principles of Public Finance. Rutledge and Kegan Paul Ltd.. London 1971, PP12-16.

وهي الحالة التي تظهر عندما يتمتع النشاط الخاص بقوة اقتصادية تمكنه من فرض ارادته أو سمعة على الجمهور.

3. **من حيث الأسبقية في تقدير الإنفاق والإيراد:**

تتحدد في المالية العامة أوجه الإنفاق، أولاً، ثم يتم البحث عن تدبير الموارد لهذه النفقات، في حين أن المالية الخاصة يتم تحديد الموارد أولاً، ثم تتحدد النفقات على ضوء تلك الموارد، وأسباب ذلك أن الدولة بما لها من سلطة الجبر والإكراه تستطيع الحصول على الموارد عن طريق الإجبار، أي أنها تتمتع بسلطات أوسع لزيادة إيراداتها سواء تلك المتأتية عن طريق الضرائب والرسوم أو تلك الإيرادات المتأتية عن طريق القروض في حين أن الأفراد يرتبون إنفاقهم في ضوء ما يحصلون عليه من إيراد وهم مقيدون بهذا الإيراد، وبالتالي ففي حين يسود مبدأ أولوية النفقات على الإيرادات في المالية العامة يسود مبدأ أولوية الإيرادات على النفقات في المالية الخاصة.

4. **من حيث الملكية:**

تختلف الملكية العامة عن الملكية الخاصة، من حيث شكل الملكية، ففي حين تكون ملكية وسائل الإنتاج للمجتمع ككل، تكون ملكية وسائل الإنتاج في المشرعات الخاصة لفرد، أو لمجموعة من الأفراد، لهذا فإن الباعث على النشاط في كل منهما مختلف، كما أشرنا إليه سابقاً.

ثالثاً: العلاقة بين المالية العامة والعلوم الأخرى:

لا بد أن تكون لأي علم علاقة بالعلوم الأخرى وللمالية العامة علاقات بالعلوم الأخرى كالاقتصاد والسياسة والقانون والمحاسبة والإحصاء.

1. **علاقة المالية العامة بالاقتصاد:**

من المعروف أن إشباع الحاجات هو الغرض النهائي لكل من المالية العامة والاقتصاد مع اختلاف نطاق الإشباع في كل منهما، ففي حين يهتم الاقتصاد بإشباع الحاجات الإنسانية خاصة كانت أو عامة، تهتم المالية العامة بإشباع الحاجات العامة فحسب، ومن هنا فالعلاقة بين الاقتصاد والمالية العامة من الناحية الوظيفية هي علاقة الجزء (المالية العامة) بالكل (الاقتصاد) أو هو علاقة الخاص بالعام.

أما من الناحية الفنية فإن العلاقات الاقتصادية بمناسبة مباشرة الدولة لنشاطاتها تعكس في الواقع علاقات اقتصادية عينية. كما لا تتعدى الظاهرة المالية نطاق الظاهرة الاقتصادية، ذلك لأن الكميات المالية (النفقات العامة، الإيرادات العامة) لا

تتعدى أن تكون كميات اقتصادية[1]. كما أن السياسة المالية وهي أحد شقي السياسة الاقتصادية تشكل مع الأخيرة وحدة واحدة، وبالتالي ترتبطان مع بعضهما بوحدة الهدف ولا يعقل أن يكون بينهما تعارض فإن حدث ذلك فهذا يعني إلغاء البعض لأهداف البعض الأخر . وأمام هذا الارتباط بين المالية العامة والاقتصاد، زاد الاهتمام بدراسة الجوانب الاقتصادية للمالية العامة، بل أصبحت دراسة الجوانب الاقتصادية للمالية العامة أو دراسة المالية العامة من منظور اقتصادي هي المنهجية على الدراسات في نطاق المالية العامة، مما حدا بالبعض إلى تعريفه بأنه العلم الذي يهتم بالاقتصاد العام[2]. ومع ذلك وبالرغم من هذه العلاقة الوثيقة بين العلمين، يبقى لعلم المالية العامة خصوصيته التي تكفي لأن تجعل منه علماً متميزاً عن غيره من فروع العلوم الاقتصادية ومصدر هذه الخصوصية هو طبيعة من يقوم بالنشاط وهو الدولة وهيئاتها العامة[3] من ناحية وما حققته أبحاثه في الوقت الحاضر من مستوى عالٍ من التجريد والتعميم والتنظيم وهي الأركان الأساسية للعلم الحديث بصفة عامة.

2. علاقة المالية العامة بالقانون:

ترتبط المالية العامة والقانون بروابط وثيقة وقوية، لا تقل عن تلك الروابط التي بين المالية العامة والاقتصاد، فإذا كانت المالية العامة هي النظرية العامة فإن التشريع المالي هو الجانب التطبيقي لذلك العلم أو بعبارة أخرى المالية العامة في صورة نصوص قانونية قابلة للتطبيق.

ويطلق على هذه القواعد بالتشريع المالي والضريبي، وهو مجموعة القواعد والقوانين والأحكام المسنونة التي تتبعها الدولة في إدارة شؤون المالية من إنفاق وجباية وموازنة، والتشريع المالي هو فرع من فروع القانون العام كالقانون الدستوري والقانون الإداري، ودستور الدولة عادة ما يتضمن الكثير من القواعد المنظمة لشؤون الدولة المالية كالضرائب والقروض والموازنة العامة وتتصدر تلك القواعد قاعدة (لا ضريبة إلا بقانون) أو ما يطلق عليها بمبدأ أو قاعدة قانونية الضريبة التي تنص عليها غالبية الدساتير في العالم ونعني بها أن فرض الضرائب على الأفراد بأي صورة كانت يكون

---

(1) د. رفعت المحجوب، المرجع السابق، ص 11.

(2) انظر د. عادل حشيش: اصول الفن المالي في الاقتصاد العام، محاولة لتاصيل قواعده وفقاً للمبادئ الحاكمة في علم المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1974، ص 99 .

(3) نفس المرجع ، ص 99

غير شرعي إذا صدر عن السلطة التنفيذية ذلك لأن مصدر الضريبة هو القانون الصادر عن السلطة التشريعية دون غيرها وإلى هذا تنص المادة 111 من الدستور الأردني لسنة 1952 على (لا تفرض ضريبة إلا بقانون ولا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضها الخزانة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأملاك الدولة وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا يتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال). كما تنص المادة 112 من الدستور على (يقدم مشروع قانون الموازنة العامة إلى مجلس الأمة قبل ابتداء السنة المالية بشهر واحد على الأقل للنظر فيه وفق أحكام الدستور). كما تنص المادة 115 على (جميع ما يقبض من الضرائب وغيرها من واردات الدولة يجب أن يودى إلى الخزانة المالية وأن يدخل ضمن موازنة الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ولا يخصص أي جزء من أموال الخزانة العامة ولا ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون).

كما تنص المادة 6 من الدستور (الأردنيون أماما القانون سواء لا تمييز بينهم في الحقوق والواجبات وإن اختلفوا في العرق أو اللغة أو الدين) وهذه المادة تشير إشارة واضحة إلى قاعدة هامه من قواعد الضريبة وهي قاعدة المساواة.[1] أما القانون الإداري فهو كقانون يهتم بحسن سير المرافق العامة للدولة وصيانة النظام العام وتحقيق ذلك الهدف بحاجة إلى أموال لتغطية نفقات تلك المرافق وعلم المالية العامة هو الذي يختص بالبحث عن تلك الموارد، كما أن المديرية العامة لضريبة الدخل والمبيعات والمديرية العامة للجمارك هي مرافق إدارية تختص بالمسائل المالية ومن ثم تخضع لقواعد القانون الإداري.

وإذا كان علم المالية العامة يهتدي في تقرير أحكامه بما تسفر عنه تجارب الدول في تنفيذ تشريعاتها المالية، كذلك فإن التشريع المالي – وهو فرع من فروع القانون العام – يسترشد في تطور أوضاعه وصوغ أحكامه بما كشف عنه علماء المالية العامة في دراستهم التحليلية[2] .

---

(1) سنتناول هذا الموضوع بالتفصيل عند الحديث عن قواعد الضريبة والعدالة الضريبية.

(2) د. محمد عبد الله العربي: علم المالية والتشريع الضريبي، الكتاب الأول، نفقات الدولة، 1984، ص 7 .

وسنتناول هذا الموضوع بالتفصيل عند الحديث عن القانون الضريبي في القسم الثاني من هذا المؤلف.

3. علاقات المالية العامة بالمحاسبة:

يتطلب البحث في موضوعات المالية العامة، بشكل عام والضرائب بشكل خاص الإلمام بأصول المحاسبة، والتدقيق، من حساب الأرباح والخسائر إلى الاندثارات وجرد الموجودات وتنظيم الحسابات الختامية والميزانية العمومية للمنشآت التجارية والصناعية، كما أن إعداد الموازنة العامة للدولة نفسها وتنفيذها والرقابة عليها، يتطلب استخدام المحاسبة كما أن عملية تقدير الضريبة تتطلب إلماماً كبيراً بالمحاسبة الضريبية[1].

رابعاً: عناصر المالية العامة:

رأينا أن الدولة هي التي تتولى مهمة إشباع الحاجات العامة، ولكي تقوم بهذه المهمة لا بد لها من أموال لشراء السلع والخدمات ويطلق على هذه الأموال بالنفقات العامة. ويتطلب مواجهة هذه النفقات وتغطيتها قيام الدولة باقتطاع جزء من الناتج القومي النقدي وجزء من عوامل الإنتاج العينية وهذا الاقتطاع هو ما نسميه بالإيرادات العامة والتي تتخذ صوراً متعددة كالضرائب، الرسوم، القروض، الإعانات، إيرادات أملاك الدولة ... الخ. ولكي تسير الدولة على منهاج واضح منضبط في إنفاقها وإيرادها يتطلب الأمر أن تحدد أوجه نشاطها خلال مدة زمنية محدودة (سنة عادة) ومقدار النفقات المطلوبة لمواجهة النشاط والإيرادات التي يحتمل الحصول عليها أي لا بد من علاقة بين الإيرادات والنفقات ولا بد من وثيقة تجمعهما وهذه الوثيقة هي ما يطلق عليه بالموازنة العامة للدولة ومن خلال ذلك يمكن القول أن عناصر المالية العامة هي:

1. الإيرادات العامة.
2. النفقات العامة.
3. الموازنة العامة.

وهذه العناصر ستكون موضوعات الدراسة في المالية العامة.

---

(1) د. عبد المنعم فوزي: مذكرات في المالية العامة، الطبعة الأولى، مؤسسة المطبوعات الحديثة، الإسكندرية، 1961، ص 12.

المبحث الثاني

تطورات المالية العامة

يعتبر النظام المالي لدولة من الدول، أو لمجتمع من المجتمعات، تعبيراً حقيقياً عن فلسفة السلطة السياسية التي تحكم تلك الدولة، أو بعبارة أخرى إن النظام المالي هو في حقيقته تجسيد للواقع السياسي لأية دولة، كما أنه وفي الوقت نفسه أداة الدولة أو أحد أدواتها لتحقيق ما ترنو إلى تحقيقه من أهداف سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، ويترتب على ذلك منطقياً اختلاف دور المالية العامة من دول إلى أخرى، تبعاً لاختلاف تلك الدول في أوضاعها الاقتصادية من نظام اقتصادي (اشتراكي أو رأسمالي) أو بنيان اقتصادي (متقدم أو نامٍ).

وحيث أن النظام المالي هو جزء من النظام الاقتصادي أو بعبارة أخرى أن الفكر المالي هو جزء من الفكر الاقتصادي فإن تطور الأخير يعني في الوقت نفسه تطور الفكر المالي، ومن هنا ومن خلال استقراء التاريخ الاقتصادي يمكن أن نؤشر مرحلتين أساسيتين في تطور المالية العامة تقابل كل مرحلة منها مرحلة مقابلة لمرحلة تطور الدولة وكما يأتي:

- **المالية العامة المحايدة وتقابل مرحلة الدولة الحارسة (الفكر الاقتصادي التقليدي).**
- **المالية العامة المتدخلة وتقابل مرحلة الدولة المتدخلة (الفكر الاقتصادي الكينزي وما تلاه).**

أولاً: مرحلة المالية العامة المحايدة:

بينا فيما سبق، أن النظام المالي يعبر في واقعه تعبيراً حقيقياً عن الفلسفة السياسية التي تحكم دولة من الدول، وما يتبعها أو يحيط بها من فلسفات اقتصادية واجتماعية، وعلى هذا فالمالية العامة المحايدة، هي وليدة النظام السياسي السائد آنذاك والمتمثل بالدول الحارسة القائمة، على أساس الفلسفة الفردية أو النظام الاقتصادي الحر، وبهدف التعرف على فروض المالية المحايدة يتطلب الأمر التعرف في البدء على فروض النظرية الاقتصادية التي نشأت في أحضانها وكانت تابعة لها.

النظرية الاقتصادية التقليدية[1]:

تفترض النظرية الاقتصادية التقليدية عالماً يسوده التشغيل الكامل وترتكز على مقدمتين أساسيتين هما:

1. إن العرض يخلق الطلب المساوي له.
2. إن العرض (الإنتاج) يتجه تلقائياً نحو التشغيل الكامل.

المقدمة الأولى: العرض يخلق الطلب المساوي له:

ينصرف قانون ساي وهو ما يعرف بقانون المنافذ إلى أن البضائع تشترى بالبضائع، وأن وسائل الدفع التي يمتلكها كل شخص لشراء بضائع الغير هي التي يمتلكها هو نفسه. وجميع الباعة هم في الوقت نفسه مشترون أي أن الإنتاج هو الذي يخلق المنافذ للإنتاج، وعلى هذا فإن العرض يخلق دائماً الطلب المساوي له، وتستند المساواة بين العرض والطلب إلى أن الدخل الذي لا ينفق في سبيل شراء أمول الاستهلاك ينفق بالضرورة في شراء أموال الاستثمار، أي أن كل ادخار يؤدي إلى استثمار.

المقدمة الثانية: العرض يتجه تلقائياً نحو التشغيل الكامل:

يذهب الاقتصاد التقليدي إلى أن مستوى التشغيل، سواء بالنسبة للمنشأة أو الاقتصاد القومي يعتمد على الطلب على العمال وعرضهم، وتذهب هذه النظرية أن الطلب على العمال هو تابع للأجور الحقيقية أي القوة الشرائية التي تتمتع بها الأجور النقدية، وقد عبر كينيز عن الفكرة عند بحثه فرضيات النظرة الكلاسيكية بالقول أن الأجرة تساوي الإنتاج الحدي للعمل. وهذا يعني أنه إذا تساوت باقي الأشياء فإن المنشأة لا تستأجر المزيد من العمال إلا إذا انخفضت الأجور الحقيقية وعلى ذلك فإن الطلب على العمال هو مفعول عكسي للأجور الحقيقية.

ولتوضيح ذلك نبدأ من حالة نقص التشغيل أي البطالة بين العمال وهي تحدث عندما يزداد عرض العمال عن الطلب عليهم، فهذا الوضع سيؤدي إلى تنافس العمال

---

(1) أول هذا الموضوع راجع:

- د. رفعت المحجوب: ثلاث سياسات مالية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، القاهرة، 1964 ص575 وما بعدها.
- د. رفعت المحجوب: الأسس الاقتصادية للسياسة المالية: مذكرات مطبوعة على الآلة الناسخة، مقررة على طلبة الدكتوراه في كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، بجامعة القاهرة، 1971، ص 16- 25.
- د. عبد المنعم السيد علي: مدخل في علم الاقتصاد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، 2000، ص 227- 237.

فيما بينهم، مما يؤدي إلى خفض الأجور الحقيقية وزيادة أرباح المنتجين وهذه الزيادة في الأرباح تؤدي إلى زيادة الطلب على العمال وتنافس المنتجين في الحصول عليهم وهكذا يستوعب النشاط الاقتصادي جميع الأيدي العاملة فتزول البطالة ويتحقق مستوى التشغيل الكامل. وهكذا فإن التشغيل الكامل يتحقق تلقائياً أي أن البطالة تختفي من تلقاء نفسها إذا سادت المنافسة الحرة وضمناً للأجور مرونتها اللازمة.

وعلى أساس هذه المقدمات صاغ آدم سميث للدولة دورها في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية وطالب بقصره على أمور ثلاث هي تحقيق الأمن الخارجي والداخلي وتحقيق العدالة والقيام بالمشروعات ذات النفع العام.

وقد أدى ذلك إلى أن تأتي المالية العامة في أسسها وفروضها وأهدافها منسجمة مع معطيات النظرية الاقتصادية وفروضها وكما يأتي:

1. النفقات العامة تحدد الإيرادات العامة:

يتحدد دور المالية العامة في الفكر التقليدي بالغرض المالي، أي في الحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة النفقات ومن ثم فإن النفقات العامة هي التي تقرر الإيرادات العامة، ويترتب على ذلك:

- قاعدة أولوية النفقات العامة إذ تكون للنفقات العامة أولوية على الإيرادات في التقدير والاعتمادات.
- إذ ينحصر دور الدولة بالحصول على الإيرادات لتغطية النفقات لذا يجب أن تكون المالية العامة محايدة وأن تهتم بتحقيق العدالة بين المواطنين في مجال توزيع الأعباء المالية وقد ترتب على ذلك تفضيل الضريبة النسبية على ما سواها باعتبار الضريبة الأكثر عدالة في توزيع الأعباء المالية.

2. التقيد بمبدأ الموازنة المتوازنة:

تتطلب النظرية المالية التقليدية الالتزام بمبدأ توازن الموازنة العامة للدولة والتوازن هنا هو التوازن الحسابي أي أن كفة الإيرادات تساوي كفة النفقات من حيث الشكل وتغطية النفقات العادية (الجارية) بالإيرادات العادية (أي عدم الاعتماد على القروض والإصدار النقدي الجديد في التمويل) من حيث المضمون ومن ثم لا يجوز في عرف النظرية التقليدية تنظيم الموازنة بعجز أو فائض وعليه اعتبر أن أقل الموازنات حجماً أكثرها سلامة.

3. تفضيل الضرائب على الاستهلاك على الضرائب على الادخار:

انتهت النظرية التقليدية في سعيها للمحافظة على الادخار إلى تفضيل الضرائب على الاستهلاك على الضرائب على الادخار أي تفضيل الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة وتستند النظرية التقليدية في تفضيلها هذا إلى منطق فرضياتها القائمة على أساس عدم نقص الطلب على الاستهلاك وهذا يعني عدم الحاجة إلى التوسع في الاستهلاك العام وإلى كل ما لا يستهلك يستثمر. أي كل ادخار يؤدي إلى استثمار.

4. خفض الموازنة إلى أقل حجم ممكن:

حدد الفكر التقليدي وظائف ثلاث للدولة هي الأمن الخارجي والداخلي والعدالة وعد خروجها أي الدولة الحارسة عن تلك الوظائف نقضاً لحيادها وتدخلاً فيما لا يعنيها والإضرار بالمصلحة العامة. ولكي يتحقق ذلك الحياد خلصت النظرية التقليدية إلى ضرورة خفض الموازنة العامة إنفاقاً وإيراداً، لأن اتساع النفقات يؤدي إلى آثار اقتصادية سيئة لأن النفقات عندهم نفقات استهلاكية وبالتالي فهي نوع من تحطيم القيم ولذا يجب أن تخضع لقواعد الاقتصاد والوفر. ويتضح من خلال ذلك أن النظرية المالية التقليدية هي انعكاس حقيقي لفرضيات وفلسفة النظرية الاقتصادية التقليدية التي أنكرت على الدولة إمكانية تدخلها، وترتب على ذلك أن لا يكون للمالية العامة أهدافاً اقتصادية واجتماعية بل تقتصر أهدافها على الجانب المالي.

ثانياً: مرحلة المالية العامة المتدخلة:

واجهت النظرة التقليدية بحلول عام 1929 امتحانها الكبير إذ حدثت الأزمة الاقتصادية والمالية التي زعزعت دعائم الاقتصاد الرأسمالي وحطمت وسائل الإنتاج وألقت المصانع بالملايين من العمال في أحضان البطالة. ووقفت النظرة الاقتصادية التقليدية ونظرياتها عاجزة عن معالجة تلك الأزمة إذ لم يتحقق التوازن التلقائي الذي أدعوه رغم حياد الدولة وعدم تدخلها، فأدى ذلك إلى سقوطها الذي أعطى مبرراً للدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية التي قامت على الفرضيات الآتية[1]:

---

(1) راجع حول هذا الموضوع:

- د. محمود محمد الحبيب: النظرية الكينزية، مجلة القانون والاقتصاد، جامعة البصرة، 1970، ص 1- 32.
- يوجين أ. يوليو : النظرية الاقتصادية الكلية، ترجمة د. رضا العدل وآخرين، سلسلة ملخصات شوم، دار مكروهيل للنشر، القاهرة، 1971 ، ص 68- 70 .
- د. رفعت المحجوب: الأسس الاقتصادية، المرجع المار إليه سابقاً، ص 40- 49 .

- الطلب الكلي يحدد العرض الكلي.
- الطلب الفعلي لا يتحدد تلقائياً عند مستوى التشغيل الكامل.

الفرضية الأولى: الطلب الفعلي يحدد العرض الكلي:

تعكس هذه النظرية، النظرية الاقتصادية التي ترى أن العرض الكلي هو الذي يحدد الطلب الكلي أي أن العرض الكلي هو المتغير المستقل والطلب الكلي هو المتغير التابع، فتذهب النظرية الحديثة – التي صاغها كينيز – إلى أن الطلب الفعلي هو الذي يحدد العرض الكلي وتفسير ذلك أن قرارات أصحاب الأعمال تعتمد في مجال الإنتاج على ما يحققونه من أرباح إذ قام قرارهم الاقتصادي على أساس المقارنة بين الأرباح المتوقعة من الإنتاج وكلفة الإنتاج. وتتمثل كلفة الإنتاج أي النفقات التي يتطلبها حجم معين من التشغيل ثمن للعرض الكلي وثمن للطلب الكلي عند كل مستوى من مستويات التشغيل ويتوقف حجم التشغيل عن الزيادة حتى يتساوى الثمنان، أي أن حجم التشغيل يتحدد عند تقاطع ثمن الطلب الكلي وثمن العرض الكلي عند النقطة التي يصل فيها الربح إلى أقصاه. وحيث أن التشغيل يعود إلى النقص في الطلب الفعلي ترتب على ذلك نتيجتان هما:

- يتبع العرض الكلي الطلب الكلي في حركته.
- يؤدي نقص الطلب الفعلي إلى نقص التشغيل ويتطلب الأمر لدفعه أن يرتفع الطلب الفعلي إلى الحد الذي يحقق مستوى التشغيل الكامل.

الفرضية الثانية: لا يتحدد الطلب الفعلي تلقائياً عند مستوى التشغيل الكامل:

حتى يتقاطع منحنى الطلب الكلي مع منحنى العرض الكلي (الطلب الفعلي) عند مستوى التشغيل الكامل يتطلب الأمر أن يغطي الطلب على الاستثمار الهوة بين العرض الكلي المقابل للتشغيل الكامل والمقدار الكلي الذي ينفق من الدخل على الاستهلاك عند المستوى نفسه.

وقد يكون الطلب على أموال الاستثمار غير كاف لتغطية الفجوة بين الدخل في حالة التشغيل الكامل وما يخصص منه للاستهلاك، أي أن الطلب الفعلي قد يصاب بالقصور فيكون عند مستوى التشغيل الكامل (حالة الكساد) أو قد يتحدد الطلب الفعلي عند مستوى أعلى من مستوى التشغيل الكامل (التضخم) ولا يتمتع النظام الرأسمالي بتلقائية اتخاذ إجراءات معينة من قبل الدولة لمحاربة الكساد أو لمحاربة التضخم، وبالتالي فإن النظرية الكينزية على عكس النظرية التقليدية لا تؤمن

بتلقائية التشغيل الكامل وترى أن ذلك لا يتحقق إلا من خلال تدخل الدولة عن طريق سياستها المالية.

أسس المالية العامة المتدخلة:

يمكن القول أن المالية العامة تقوم على الأسس الآتية في ظل النظرية الكينزية:

1. تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية:

بعد أن تبين عجز النظرية الاقتصادية التقليدية، وسقوطها أمام الامتحان الصعب للأزمة الاقتصادية وبعد أن اتضح أن التلقائية التي كانت تعتقد بها وتدعو إليها مجرد وهم لا أساس له. ظهرت إلى الوجود النظرية الاقتصادية الحديثة التي روج لها الاقتصادي الانكليزي جون منارد كينز. وأدى الانتقال من نظرية إلى نظرية اقتصادية تبدل الوضع من مالية محايدة إلى مالية متدخلة باعتبار أن التدخل باستخدام الأدوات المالية أصبح ضرورة لا بد منها ولا يمكن تحقيق التوازن الاقتصادي المنشود بدونها، ففي حالة الانكماش حيث ينخفض مستوى الطلب عن مستوى التشغيل الكامل تلجأ الدولة لمعالجة ذلك عن طريق زيادة الإنفاق العام وخفض الضرائب بهدف تحريك الطلب الفعلي ليرتفع إلى مستوى التشغيل الكامل، وفي حالة العكس عندما يرتفع الطلب الفعلي فوق مستوى التشغيل الكامل تلجأ الدولة إلى زيادة الضرائب وخفض الإنتاج بهدف امتصاص القوة الشرائية الزائدة.

2. حلول التوازن في الاقتصاد القومي محل التوازن المالي:

كانت النظرية الاقتصادية التقليدية تدعو إلى توازن الموازنة العامة إي تحقيق التوازن بين كفتي الإيراد والإنفاق، ويعني ذلك عدم اللجوء في تمويل الموازنة إلى الموارد غير العادية كالقروض والإصدار النقدي الجديد إلا أن ظهور الأزمات الاقتصادية وسقوط النظرية التقليدية بسبب الظروف الاقتصادية المستجدة التي أثبتت بما لا يدع مجالاً للشك أن تلقائية توازن الاقتصاد القومي وهم لا أساس له من الصحة ومن ثم حل التوازن الاقتصادي محل التوازن المالي فلا بأس أن تكون الموازنة في حالة عجز أو في حالة فائض إذا كان كل منهما وسيلة من جملة وسائل هدفها الوصول إلى اقتصاد قومي بلا انكماش وبلا تضخم. حيث يمكن في حالة الانكماش إحداث عجز بالموازنة ويمكن في حالة التضخم تحقيق فائض فيها، وبالتالي فلا أهمية لتوازن الموازنة ولا أهمية لمصدر التمويل إنما المهم هو التوازن الاقتصادي.

المبحث الثالث

تعريف المالية العامة

تناولنا من خلال العرض السابق طبيعة ونطاق علم المالية العامة وعناصره وعلاقته بالعلوم الأخرى، والتطور الذي طرأ على علم المالية العامة، إذ اتضح كيف انتقلت المالية من الدور المحايد الذي رسمه لها دعاة النظرية الاقتصادية التقليدية إلى الدور المتدخل الذي دعا إليه كثير من يعده علاجاً لما يعانيه الاقتصاد الرأسمالي من أزمات ... من خلال ذلك كله يمكن القول أن تعريف المالية العامة قد تغير هو الآخر فلم يعد هدف المالية العامة تمويلي فحسب، بل أصبح لها أهداف أخرى اقتصادية واجتماعية وعليه يمكن تعريفها بأنها (العلم الذي يبحث في كيفية استخدام الأدوات المالية من نفقات عامة وإيرادات عامة باتجاه تحقيق أهداف الدولة النابعة من فلسفتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية) .

وبالتالي يمكن القول أن علم المالية العامة يتناول في البحث مجالين رئيسين هما :

1. الأوجه الاقتصادية والاجتماعية والقانونية لمختلف القرارات المتعلقة بالأدوات المالية.
2. استخدام الأدوات المالية بقصد تحقيق أهداف معينة، وهي:

- الهدف المالي: وهو الهدف التقليدي للمالية العامة والذي يتضمن السعي لتعبئة الموارد لتمويل النفقات العامة للدولة.
- الهدف الاقتصادي: وهو الهدف المتمثل باستخدام الأدوات المالية لتحقيق التوازن الاقتصادي.
- الهدف الاجتماعي: وهو الهدف المتمثل بالسعي لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل القومي باستخدام الأدوات المالية.

أسئلة الفصل التمهيدي (المالية العامة)

1. ما هي معاير التفرقة بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة.
2. ترتب على اختلاف النشاط العام عن النشاط الخاص اختلافاً بيناً بين المالية العامة والمالية الخاصة. (ناقش هذه العبارة) .
3. المالية العامة علم كبقية العلوم، له علاقات بالعلوم الأخرى، وضح هذه العلاقة.
4. لقد أدي تطور الفكر الاقتصادي من المدرسة التقليدية إلى المدرسة الكينزية إلى تطور دور الدولة من الحياد إلى التدخل، وضح كيف أدى ذلك التطور إلى اختلاف في خصائص كل من المالية العامة التقليدية عن المالية العامة المتدخلة.
5. ما المقصود بمبدأ قانونية الضريبة ثم فصل لذلك بنصوص من الدستور الأردني؟
6. ناقش العبارات التالية:

- إن هدف النشاط الإنساني وبصرف النظر عن ماهية يتجه إلى إشباع حاجة ما.
- من معايير التفرقة بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة معيار أكبر منفعة ممكنة بأقل نفقة ممكنة.
- إن هدف المالية العامة هو تحقيق المصلحة العامة أي أنها لا تسعى لتحقيق الربح من خلال نشاطها.
- تختلف الدولة عن الأفراد في طبيعة الوسائل المستخدمة في تحصيل الإيراد.
- تعطي الدولة الأولوية في موازنتها لتقدير الإنفاق ثم تقدر إيراداتها اللازمة لتغطية ذلك الإنفاق.
- إذا كانت المالية العامة هي النظرية العامة فإن التشريع المالي هو الجانب التطبيقي لذلك العلم.
- تنص غالبية الدساتير على مبدأ قانونية الضريبة.
- إن تطور المالية العامة من الحياد إلى التدخل أدى هو الآخر إلى تطور تعريف علم المالية العامة.

الباب الأول

النفقات العامة

الباب الأول
النفقات العامة

لكي نشبع الحاجات العامة، لا بد من إنفاق نقدي، كما أن السياسة الإنفاقية جزء من السياسة المالية تلعب مع السياسة الضريبية دوراً هاماً وبارزاً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، كما أن النفقات العامة تسهم إلى جانب تمويل النفقات الجارية في تمويل النفقات الاستثمارية، وما للأخيرة من دور هام في تحقيق التنمية الاقتصادية فضلاً عن آثارها الأخرى الجزئية والكلية، ومن هنا تأتي أهمية النفقات العامة، تلك الأهمية التي بدأت تزداد يوماً بعد آخر مع ازدياد أهمية الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية.

وبهدف التعرف على النفقات العامة وما يحكمها من قواعد وما يؤثر فيها وما يتأثر بها يتطلب الأمر دراستها من أوجه مختلفة، تلك الدراسة ستكون موضوع الفصول القادمة وعلى النحو التالي:

الفصل الأول: ماهية النفقات العامة.

الفصل الثاني: حجم النفقات العامة.

الفصل الثالث: ظاهرة الزيادة المستمرة للنفقات العامة.

الفصل الرابع: تقسيم النفقات العامة.

الفصل الخامس: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة.

الفصل الأول
ماهية النفقات العامة

يتطلب الأمر بادئ ذي بدء، في دراسة النفقات العامة أن نتعرف على ماهيتها، من حيث تعريفها، وبيان عناصرها، وتبيان ما يحكمها من قواعد.

المبحث الأول

تعريف النفقة العامة [1]

النفقة العامة: هي مبالغ نقدية، تخرج من ذمة شخص عام بهدف تحقيق منفعة عامة.

ويمكن من خلال التعريف السابق تحديد عناصر النفقة العامة بأنها: مبلغ نقدي، وشخص عام يتولى الإنفاق، ومنفعة عامة تكون هدفاً لهذا الإنفاق.

أولا: النفقة العامة مبلغ نقدي:

وإذا كان طابع النفقة العامة في الوقت الحاضر هو الطابع النقدي إلا أن الأمر لم يكن كذلك في الماضي، حيث كانت الدولة وبما لها من سلطة إجبار الأفراد على العمل دون مقابل، أو جباية ما تحتاجه من الأفراد دون ثمن، ولم يعد لهذه الوسائل مجال للتطبيق في الوقت الحاضر لأنها تتنافى والمبادئ الديمقراطية وحقوق الإنسان.

ومع ذلك يذهب البعض إلى أن النفقة يمكن أن تتخذ شكلاً عينياً ما دام بالإمكان تقديرها نقدياً وبالتالي فهم يميلون إلى إحلال عبارة (مبلغ من المال) بدلاً من (مبلغ نقدي) في تعريفهم للنفقة العامة، حتى يسمح ذلك التعريف بإدخال النفقات العينية، فيما يعتبر إنفاقاً عاما [2] ولذا يمكن اعتبار الإنفاق العيني من وجهة نظر البعض انفاقاً عاماً ومثاله الأراضي التي تخصصها الدولة لبعض الجهات الخاصة ذات المنفعة العامة كالنقابات والجمعيات وما توزعه على منتسبيها في القوات المسلحة أو

(1) راجع في ذلك:

- د. السيد عبد المولى: المرجع المشار إليه سابقاً ص 57- 63.
- د. عبد العال الصكبان: المرجع المشار إليه سابقاً، ص 44- 52.
- د. محمد عبد الله العربي، المرجع المشار إليه سابقاً، ص 42- 50.
- د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، القاهرة، 1960، ص 25- 27.
- د. محمود رياض عطية، المرجع المشار إليه سابقاً، ص 37- 41.
- د. حسين عواضة، المالية العامة، دار الطليعة، بيروت، 1967، ص 330- 335.
- د. عاطف صدقي، المرجع المشار إليه سابقاً، ص 45- 56.
- د. محمد فؤاد إبراهيم. المرجع المشار إليه سابقاً. ص 21- 28.
- د. عبد الحميد القاضي، المرجع المشار إليه سابقاً، 159- 162.
- د. رفعت المحجوب، المرجع المشار إليه سابقاً، ص 38- 42.

(2) د. سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام. الدار الجامعية – الاسكندرية 2003، ص447.

غيرها. دون قيام تلك الجهات بدفع مقابل لذلك. وكذلك الحال في السكن المجاني أو النقل المجاني لقابلية تلك المزايا للتقدير النقدي. ومع ذلك فإن الرأي الراجح هو اشتراط أن تكون النفقة العامة نقدية للأسباب الآتية:

1. ما أدى إليه تطور النظام الاقتصادي من اقتصاد المقايضة أو الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي، من شيوع استعمال النقود كوسيلة للمبادلة أي كوسيلة اعتمدها المجتمع للحصول على السلع والخدمات بدلا من الحصول على تلك السلع والخدمات عن طريق المقايضة بحيث[1] لا يعقل أن يتعامل أفراد المجتمع بالنقود في حين تتعامل الدولة معهم بالمقايضة.
2. أن تقديم المزايا العينية أو النقدية، قد يتضمن إخلالا بمبدأ المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء العامة، ذلك أن الدولة قد تحقق المساواة بين الأفراد في دفع الضرائب، لكنها تعود فتحابي بعضهم بمنحهم مزايا عينية أو نقدية، وهذا يعني أنها قد خفضت من عبء الضرائب التي سبق أن دفعوها بالنسبة إلى غيرهم من المواطنين.
3. صعوبة إجراء الرقابة الإدارية والبرلمانية على الإنفاق العيني وهي رقابة لازمة من أجل تنفيذ النفقات العامة وضمان توجيهها للأغراض التي خصصت لأجلها.
4. يثير تقدير الأموال العينية كوسيلة للمبادلة مشاكل إدارية متعددة كعدم الدقة في تقديرها أو التهاون في ذلك التقدير من قبل الموظفين، ولذا يخشى أن تميل السلطات العامة إلى محاباة بعض الأفراد بإعطائهم مزايا عينية تزيد في قيمتها عن ثمن السلع والخدمات التي قدموها مقابل ذلك.

وإذا كانت القاعدة العامة في الظروف الاعتيادية أن يكون الإنفاق نقديا من ناحية وأن يكون هناك مقابل لما تحصل عليه الدولة أو ترغب في الحصول عليه من سلع وخدمات، فإن الظروف الاستثنائية، قد تدفع الدولة وهي بصدد تجنيد كل الطاقات أمام خطر داهم إلى الخروج على تلك القاعدة، ومن ثم يصبح أمراً مشروعاً

---

(1) من الأسباب التي ادت إلى تحول المجتمعات من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي هو أن المبادلة عن طريق المقايضة عملية معقدة تعتمد كشرط لتحقيقها بين الأفراد التوافق والتزامن المزدوج بين ما يحتاجه (س) من سلعة وما هو موجود عند (ص) من سلعة أخرى ويجب ان يكونا مرغوبين من قبلهما نوعاً وكماً وزماناً. وإلا فلا يمكن ان تتم عملية المبادلة، ومن هنا يأتي مصدر الصعوبة في المبادلة عن طريق المقايضة الأمر الذي دفع المجتمعات إلى الاستعاضة عنها بالنقود لاسيما بعد تطورها وتعقد الحياة الاقتصادية فيها وتشعبها ... ، انظر د. عبد المنعم السيد علي، المرجع المشار إليه سابقاً، ص 17- 118.

أن تلجأ الدولة إلى الطرق الأخرى في سعيها للحصول على احتياجاتها، كالسخرة أو المجانية بدلاً من الثمن.

ثانياً: النفقة العامة يقوم بها شخص عام:

يتطلب الأمر حتى نكون أمام نفقة عامة أن تكون تلك النفقة صادرة عن جهة عامة، أي أن تكون تلك النفقة خارجة من ذمة شخص عام، وقد اعتمد الفكر المالي في هذا الاتجاه معيارين الأول قانوني والثاني وظيفي:

1. المعيار القانوني:

اعتمد هذا المعيار من قبل أصحاب النظرية التقليدية، الذين يعتمدون في تحديد القائم بالإنفاق على الطبيعة القانونية. وتأسيساً على ذلك، فلا تعد نفقة هيئة ما نفقة عامة إلا إذا كانت تلك الهيئة من الأشخاص المعنوية العامة، وهي الدولة والمؤسسات العامة والهيئات المحلية. في حين تعد نفقة خاصة تلك النفقات الصادرة عن الأشخاص المعنوية الخاصة كالشركات والجمعيات وتستمد هذه النظرية أساس تحليلها من فكرة الدولة الحارسة التي تميز بين أوجه النشاط الخاصة والعامة والتي تحصر نشاط الدولة العام في إطار ضيق، لا يتجاوز الأعمال التي تنافى طبيعتها مع تركها لنشاط الأفراد كالأمن، والعدل، والإدارة. كما أن الشخصيات العامة تعتمد في تحقيق أهدافها، على السلطات الآمرة، أي على القوانين والقرارات الإدارية وتستهدف من خلال نشاطها تحقيق المصلحة العامة.

2. المعيار الوظيفي:

نظراً لما أصاب دور الدولة من تطور نتيجة لتطور النظرية الاقتصادية بانتقالها من الدولة المحايدة إلى الدولة المتدخلة، ثم الدولة المنتجة أو الاشتراكية، فقد بدأت تمارس أنواعاً من النشاط الذي يماثل في طبيعته النشاط الخاص للأفراد، كأعمال الإنتاج والتوزيع وأصبح المعيار القانوني غير كاف لتحديد مفهوم النفقة العامة بالاعتماد على الطبيعة القانونية للقائم بالإنفاق. نظراً لانهيار الأساس الذي بني عليه، والمعتمد أصلاً على اختلاف طبيعة نشاط الدولة عن نشاط الأفراد. وقد دفع ذلك الفكر المالي، إلى البحث عن معيار جديد، لتحديد صفة هذه النفقة فوجد المفكرون ضالتهم في الأساس الوظيفي للنفقة العامة الذي يعتمد على طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها الإنفاق. لا على الطبيعة القانونية لمن يقوم بها، وتأسيساً على ذلك تعد نفقة عامة تلك التي تدفعها الدولة بصفتها السيادية، أما النفقات التي تنفقها الدولة في نشاط

مشابه لنشاط الأفراد فإنها تعد نفقة خاصة، لذلك فلا تعد جميع النفقات التي تصرفها الإدارات والهيئات العامة نفقات عامة في حين تعد بعض النفقات المصروفة من قبل بعض الأشخاص المعنوية الخاصة المتمتعة ببعض امتيازات السلطة العامة نفقات عامة.

وعلى ذلك فإن هذا المعيار لم يسلم من النفقد للأسباب الآتية:

- إن هذا المعيار لم يأت بجديد فلا يعدو أن يكون توضيحاً للمعيار القانوني الذي عد انفاق الهيئات العامة انفاقاً عاماً لأنه يستهدف المصلحة العامة ويستند إلى السلطة الآمره وهي مواصفات الانفاق العام في ظل المعيار القانوني.
- إذا كان هدف المعيار الوظيفي، هو استبعاد نفقات المشروعات العامة الاقتصادية من عداد النفقات العامة. فإن ذلك يمكن أن يتحقق حتى في ظل المعيار القانوني فالقول بأن الإنفاق العام هو الذي يصدر من هيئة عامة، يتضمن استبعاد المشروعات الاقتصادية العامة، لأنها من أشخاص القانون الخاص، ولا تعد من الهيئات العامة رغم أنها مملوكة للدولة.
- يؤدي الأخذ بهذا المعيار إلى استبعاد الجزء الأكبر من النفقات التي تقوم بها الدولة إشباعاً للحاجات العامة والتي استجدت على أثر تطور الدولة من الحارسة إلى المتدخلة ثم المنتجة او الاشتراكية وهي أهم وأخطر في آثارها على الاقتصاد القومي من تلك النفقات التي تنفقها الدولة تحقيقاً لوظيفتها التقليدية. ويتوقف على ذلك عدم إمكان قياس مدى مساهمة الدولة وهيئاتها العامة في الاقتصاد القومي وبشكل خاص يؤدي الأخذ بذلك عدم إمكان معرفة الدور الذي يقوم به القطاع العام في الحياة الاقتصادية.

3. معيار ملكية الأموال المنفقة:

ونتيجة لذلك يذهب بعض الكتاب إلى ضرورة الأخذ بتعريف واسع للنفقات العامة، يشمل جميع النفقات التي تقوم بها الدولة وهيئاتها العامة وإداراتها المحلية ومؤسساتها العامة ومشروعاتها العامة الاقتصادية والخدمية. ويبدو أن هذا الرأي يعتمد اساساً على معيار آخر هو ملكية الأموال المنفقة، فإذا كانت تلك الأموال مملوكة للدولة أو هيئاتها أو اداراتها أو شركاتها ومؤسساتها فهي عامة والإنفاق منها هو إنفاق عام بصرف النظر عما إذا كانت الجهة القائمة بالإنفاق تستخدم أساليب السلطة العامة أم لا، وتتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة مالياً وإدارياً عن شخصية الدولة أم لا. وتستهدف تحقيق الربح شأنها في ذلك شأن المشروعات الخاصة، وتعد من أشخاص القانون الخاص ام لا.

وإذا كان تطبيق هذا المعيار، على الجهات التي تمتلك الدولة أصولها لا يواجه أية صعوبة، فما الحكم بشأن نفقات شركات القطاع المختلط التي تسهم الدولة في تأسيسها جنباً إلى جنب مع أشخاص القانون الخاص أي مع الأفراد؟

ويذهب البعض[1] إلى أن التأمل في الطبيعة القانونية لهذه المشروعات لا يلبث أن يتبين انها تخضع لأحكام القانون الخاص وليست من مؤسسات الدولة ولا من أشخاص القانون العام وإن عدت من المنشآت ذات النفع العام وعلى هذا لا محل لاعتبار ما تنفقه من أموال نفقه عامة إذ هي في الواقع من قبيل النفقات الخاصة.

ويذهب البعض الآخر[2] إلى أنها من قبيل النفقات العامة إن كانت الدولة هي المسيطرة عليها والمتحكمة في توجيه إدارتها طبقاً للقوانين المعمول بها.

ثالثاً: الغرض من الإنفاق:

لا يكفي تحقيق الشرطين السابقين، وهما نقدية الإنفاق العام وصفة القائم بالإنفاق، حتى تكون أمام نفقة عامة، بل يجب إضافة إلى ذلك أن يؤدي الإنفاق إلى تحقيق منفعة عامة. وعلى هذا فإن اجتماع الشروط الثلاثة لازم لاعتبار النفقة نفقة عامة. ويجد هذا الشرط مبررة في أمرين هما:

1. إن المبرر الوحيد للنفقة العامة، وجود حاجة عامة، تتولى الدولة أو غيرها من الشخصيات العامة إشباعها نيابة عن الأفراد، ومن هنا يجب أن يكون الهدف من النفقة العامة هو تحقيق نفع عام يتمثل في إشباع حاجة عامة، فالوظيفة والمؤسسات والإدارات التي تشتمل عليها لم تنشأ لمنفعة فرد أو طائفة من الأفراد وإنما أنشئت لسد حاجة عامة، والأموال العامة هي إحدى الوسائل التي تستخدمها هذه الجهات لبلوغ هذه الغاية، وعلى هذا فإن كل ما يخرج من هذا المال يجب أن ينفق لتحقيق المنفعة العامة أي إلى إشباع حاجة عامة.
2. ما تستدعيه الضريبة من تحمل كافة الأفراد عبئها ومغارمها على السواء، فإن مغنمها أو فوائدها يجب أن يوجه لمنفعة كافة الأفراد أيضاً على السواء أي أن تنفق حصيلة الضريبة لسداد الحاجات العامة المؤدية إلى تحقيق المنفعة العامة. لأن

---

(1) يمثل هذا الرأي الدكتور محمد فؤاد إبراهيم. المرجع السابق، ص24 والدكتور حسن عواضه المرجع السابق، ص233.

(2)يمثل هذا الراي استاذنا الدكتور عاطف صدقي، المرجع السابق، ص47.

مساواة الأفراد في تحمل عبء الضريبة، لا يكفي لتحقيق مبدأ المساواة كما لو أنفقت حصيلة الضرائب في تحقيق منافع خاصة لبعض الأفراد لما يؤدي إليه ذلك من اخلال بذلك المبدأ أيضاً وذلك ناتج من تخفيف عبء الضرائب عن أولئك الافراد.

ويذهب البعض[1] ترتيباً على ذلك، ان انفاق مال عام بهدف تحقيق منفعة خاصة لا يعد انفاقاً عاماً ومثال ذلك حالة الموظف الذي ينفق من المال العام لقضاء حاجاته الشخصية.

غير أن جانب من الفقه[2] يرى أن إنفاق بعض المبالغ من الخزانة لتحقيق منفعة خاصة لا يمنع من اعتبار هذه النفقات من قبيل النفقات العامة ما دامت الاجراءات المتخذة لاعتمادها قد روعيت، وبالذات من قبل السلطة المختصة باعتماد الانفاق والموافقة عليه. وإن كانت الإدارة في هذه الحالة قد أساءت استعمال سلطتها وأساءت استخدام أموال الدولة وبالتالي تعرضها للمحاسبة وكثيراً ما، تتضمن دساتير الدول أو قوانينها نصوصاً خاصة لمراقبة تحقق شرط المنفعة العامة في الانفاق العام وذلك قبل اعتماد المبالغ التي تطلبها الدولة أو بعد انفاقها.

المبحث الثاني

قواعد النفقة العامة

للنفقة العامة قواعد يجب مراعاتها ويطلق على هذه القواعد دستور النفقة العامة وهي لدى أغلب الكتاب ثلاث قواعد[3]:

أولاً: قاعدة المنفعة:

يجب أن يهدف الإنفاق العام إلى تحقيق منفعة عامة، ولا يتحقق ذلك إلا بتوجيه الإنفاق لإشباع حاجة عامة. وحيث أن الحاجات العامة يحددها القرار السياسي والاقتصادي فهي تختلف من دولة لأخرى وفي ذات الدولة من وقت لآخر، حيث يذهب

---

(1) د. رفعت المحجوب، المرجع السابق، ص42.

(2) د. عاطف صدقي، المرجع السابق ص50.

(3) يذهب الأستاذ Findly shir في كتابه علم المالية العامة الصادر سنة 1936 إلى إضافة قاعدة أخرى هي قاعدة التخصيص ويعني بها عدم تجاوز الإدارة ما خصص لها من مبالغ، أنظر د. محمد عبد الله العربي، المرجع السابق، ص 67

الماليين التقليديين إلى أن المنفعة العامة متحققة إذ وجهت النفقة لإشباع حاجة عامة في حدود الوظائف التقليدية للدولة. أما الفكر المالي الحديث، فإن فكرة النفع العام تتحقق باستعمال النفقات العامة في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية، فبالإضافة للوظائف التقليدية تتحقق المنفعة إذا عملت الدولة على توجيه إنفاقها ليحقق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية ورفع المستوى الصحي والثقافي، وعلى العكس فإن المنفعة العامة لا تتحقق إذا ما وجهت المنفقة لتحقيق نفع خاص لفرد أو لفئة معينة من الأفراد[1]. أو بعبارة أخرى فإن مبدأ المنفعة يتحقق إذا اتجه الإنفاق إلى إشباع حاجة عامة إذ لا تكتسب هذه الحاجات عموميتها إلا إذا كان إشباعها يحقق منفعة عامة.

ثانياً: قاعدة الاقتصاد:

تتضمن قاعدة الاقتصاد، الابتعاد عن التبذير والإسراف في الإنفاق العام دون مبرر، ونعني بها تحقيق أقصى منفعة ممكنة بأقل كلفة ممكنة، أو بعبارة أخرى يتحقق أكبر عائد بأقل نفقة ممكنة.

ويتطلب الأمر في هذا المجال التفرقة بين حالة التبذير وحالة التقتير والاقتصاد. فالتبذير يعني التسيب المالي الذي يؤدي في حالة وقوعه إلى إساءة استخدام أموال الدولة أي الإنفاق العام في غير ضرورة أو نفع أو هو في ضرورة أو نفع لا يوازي قيمة أو مردود المبلغ المنفق، ومثال ذلك زيادة عدد الموظفين عن القدر الضروري لأداء الأعمال، الاهتمام بالزخرفة للمباني الحكومية، شراء السيارات الفاخرة[2].

أما التقتير فهو الشح في الإنفاق والإحجام فيه جزافاً حتى في المسائل وأوجه الإنفاق التي يكون فيها الإنفاق لتحقيق منفعة اجتماعية كبيرة، ومثال ذلك: قد يتطلب الأمر في بناء مدرسة أن تكون ذات ثلاثين صفاً تبعاً لحجم المنطقة السكنية فتقوم الإدارة بحجة الاقتصاد ببناء المدرسة بعشرين صفاً فيؤدي ذلك إلى تكدس الطلبة وتقليل المنفعة[3].

---

(1) د. محمد عبد الله العربي، مرجع سابق، ص 67.

(2) د. محمد عبد الله العربي، الكتاب الأول، نفقات الدولة، القاهرة، 1984، ص 55- 60، استاذنا المرحوم عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص 76- 77

(3) المرجعين السابقين نفسيهما والصفحات ذاتها.

أما الاقتصاد بالإنفاق فهو أن تتجنب الإدارة التقتير والتبذير أو هو ترشيد الإنفاق أو هو بعبارة أخرى حسن التدبير ويعني ذلك إنفاق ما يلزم من أموال مهما بلغت كمياتها على جوهر الموضوع والابتعاد عن الإنفاق على الجوانب التي لا تشكل عنصراً أساسياً في الموضوع، فالإنفاق على مصنع للأدوية مهم وضروري لكن الإنفاق على الكماليات داخل هذا المصنع تبذير لا مبرر له وهو يتنافى مع قاعدة الاقتصاد في الإنفاق.

ثالثا: قاعدة الترخيص:

وتعني هذه القاعدة عدم جواز الصرف والارتباط بالصرف إلا بحصول الإذن بذلك من الجهة المختصة، سواء كانت السلطة التشريعية، كما هو الحال في عموم الموازنة العامة أو الجهات الإدارية المخولة قانوناً بالصرف، وتنظم القوانين المالية في الدولة كل ما يتعلق بصرف النفقات العامة وإجراءاتها والسلطة المختصة بالإذن بالصرف والجهات المختصة بالرقابة على تنفيذ النفقة العامة وأنواعها. وهي:

1. الرقابة الإدارية أو الداخلية وتتم عن طريق السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية حيث تتركز الرقابة في عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان في الأوجه الواردة في الموازنة العامة وفي حدود الاعتماد المقرر.
2. رقابة خارجية مستقلة تجريها دواوين المحاسبة أو دواوين الرقابة المالية.
3. رقابة برلمانية تقوم بها السلطة التشريعية.

وسنعود لمناقشة هذا الموضوع بالتفصيل عند الكلام عن الموازنة العامة للدولة.

رابعاً: العدالة في توزيع الإنفاق[1] :

يقتضي تحقيق ضابط المنفعة وهي القاعدة الأولى من قواعد الإنفاق العام أن يكون هناك عدالة في توزيع المنفعة العامة، وهو لا يتحقق إلا بعد الأخذ بقاعدة التوزيع العادل للإنفاق العام. وهذا يعني عدم اقتصار المنفعة العامة على طبقة أو فئة معينة ذات نفوذ بالدولة أو منح طبقة معينة قدراً من الإنفاق يفوق ما يخصص لمناطق أخرى أو الاهتمام بالعاصمة وإهمال المدن الأخرى، ويجد مبدأ عدالة توزيع المنافع أساسه في فكرتين، تتمثل الأولى في أن أجهزة الدولة وجدت لمصلحة المجتمع وليس مصلحة فرد

---

(1) حمزة محمد شاهر حمود: ضوابط الإنفاق العام في النظام المالي اليمني: رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، للحصول على درجة الدكتوراه، القاهرة، 1995، ص 47.

أو فئة معينة، أما الفكرة الثانية فتتمثل في أنه طالما أن الإنفاق العام يتحمله كافة الأفراد أو يتحمله القادرين منهم تطبيقاً لقاعدة التضامن الاجتماعي فإن النفع العام المتولد من الإنفاق يجب أن يعم الأفراد كافة.

ويتطلب الأمر لتحقيق ذلك اعتماد مبدأ التخطيط حيث يقوم المخطط بإجراء الموازنات لتحقيق أقصى منفعة جماعية ممكنة.

الفصل الثاني
حجم النفقات العامة

ينصرف البحث في حجم النفقات العامة إلى إيجاد إجابة مناسبة لسؤال: ما هو القدر من الإنفاق الذي تستطيع الدولة أن تنفذه ؟ أو بعبارة أخرى، ما هي الحدود التي يخضع لها الإنفاق في أية دولة من الدول ؟

ومما لا جدل فيه أن حجم الإنفاق العام في أية دولة من الدول تقرره مجموعة من الاعتبارات الموضوعية ذات علاقة وطيدة بذات الدولة. ولهذا فإن تحديد نسبة معينة من الناتج القومي أو الدخل القومي كحجم الإنفاق العام يعد أمراً غير منطقي لا ينسجم مع الواقع العملي، بدلالة أن نسبة أو حجم النفقات العامة التي تناسب دولة معينة قد لا تصلح لدولة أخرى بحكم الاختلافات في الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والفلسفات السياسية ناهيك عن عدم صلاحيتها للدولة نفسها بين فترة زمنية وأخرى.

ومن هذا المنطلق فإن الفكر المالي التقليدي قد وقع في خطأ منهجي عندما حدد نسبة (5 – 25 ٪) من الدخل القومي كحجم للإنفاق يجب ألا تتعداه الدولة. فتحديد معدل جامد كهذا للإنفاق معناه التعامل مع اقتصاد ساكن عديم الحركة.

ولهذا يصبح من الضرورة بمكان الإقرار بأن حجم الإنفاق العام في دولة معينة وفي فترة زمنية معينة إنما تحكمه مجموعة من العوامل وهذه العوامل ستكون موضوعاً للمباحث الثلاثة القادمة.

المبحث الأول
دور الدولة وأثره في حجم الإنفاق

اتضح لنا من العرض السابق، أن ما يعد حاجة عامة تقوم الدولة بمهمة إشباعها من خلال النفقات العامة إنما يتوقف إلى حد كبير على طبيعة دور الدولة، بمعنى آخر أن للعوامل المذهبية دور كبير في إسباغ صفة العمومية على الحاجات وما يدخل منها ضمن اختصاص الدولة، بالقدر الذي ينعكس بشكل مباشر في حجم الإنفاق لأن اعتبار الحاجة من قبيل الحاجات العامة لا بد أن يقابله تقديم خدمة عامة وهذه الخدمة

لا يمكن تقديمها بأي حال من الأحوال دون تحمل ثمن يدخل في الموازنة العامة للدولة كأحد بنود النفقات العامة.

ومن البديهي الإشارة إلى اختلاف الدول في طبيعة الدور الاقتصادي والاجتماعي الذي تمارسه هذا بالإضافة إلى اختلاف هذا الدور في الدولة نفسها من فترة زمنية إلى أخرى. ومن السهولة بمكان التمييز بين ثلاثة أنماط لدور الدولة لكل منها حجم معين يناسبه الإنفاق، وهذه الأنماط هي:

اولا: الدولة الحارسة:

يتحدد الدور الذي تقوم به الدولة في ظل هذه الفلسفة على أساس المذهبية الفردية أو الحرية الاقتصادية أي ترك الأفراد أحرار فيما يمارسونه من انشطة ووجوب عدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لأن هذا التدخل من شأنه ان يعطل النظام الطبيعي ويخلق الأزمات. فوجهة نظر المدافعين عن هذا الدور للدولة تقوم على أساس قانون المنافذ، الذي يترجمه قانون (ساي) وهو يستند على أن المنتجات تبادل مع المنتجات أي أن الإنتاج هو الذي يخلق المنافذ للإنتاج، وأن العرض يخلق الطلب المساوي له وأن ثمن العرض الكلي يساوي ثمن الطلب الكلي وهذا التساوي ضروري ودائم، الأمر الذي يعني عدم تصور حدوث أزمة إفراط إنتاج عامة وإذا ما حدثت أزمة جزئية ومؤقتة لا تلبث أن تزول من خلال حركات الأثمان.

فمن هذه المقولات والفلسفات يتحدد دور الدولة بالابتعاد عن التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وليقتصر دورها فقط في المحافظة على النظام الطبيعي وديمومة استمراره من خلال القيام ببعض الأشغال العامة ومهمة الدفاع الخارجي والمحافظة على الأمن الداخلي. وسينعكس هذا الدور بشكل مباشر على طبيعة السياسة المالية لتكون سياسة محايدة مقتصرة على الأغراض المالية المتمثلة بالحصول على الإيرادات لتغطية النفقات العامة دون إن يكون لها أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية هذا بشكل عام، أما الآثار التي ترتبت على ضوء هذا الدور للدولة على النفقات فيمكن تلمسها في الآتي[1] :

- قلة أنواع هذه النفقات بحيث تقتصر على تلك الأنواع التي تنسجم مع طبيعة الالتزامات الملقاة على عاتق الدولة.

(1) د. عادل احمد حشيش، المرجع السابق، ص 184 .

- انخفاض حجم النفقات العامة وكذلك نسبتها إلى الدخل القومي كنتيجة حتمية لقلة أنواعها وضيق نطاقها.

ثانيا: الدولة المتدخلة:

أثبتت الأحداث، والوقائع بشكل لا يقبل الشك عجز الفلسفة الفردية عن ضمان ديمومة استمرار النظام الرأسمالي، فقد أخذت الأزمات تنهش بهذا النظام وأظهرت التحليلات الاقتصادية أن التشغيل الكامل الذي تفترضه الفلسفة الفردية حالة نادرة الحدوث وإذا ما صدف وتحقق فهو قصير الأجل. وانتهت هذه التحليلات إلى ربط سبب هذه الأزمات بعدم كفاية الطلب الفعلي على أموال الاستهلاك، وإلى اتجاه الكفاية الحدية لرأس المال إلى الانخفاض مقارنة بسعر الفائدة.

ومن هنا انبرت الأصوات، وعلى عكس ما يؤمن به التقليديون، بضرورة تدخل الدولة لرفع الطلب إلى المستوى اللازم لتحقيق التشغيل الكامل في نطاق النظام الرأسمالي لتخليصه من الأزمات الاقتصادية هذا من جهة، ومن جهة ثانية فقد برز دور الطبقة العاملة في هذه الأنظمة التي عانت من آلام اجتماعية مريرة وتحملت العبء الأكبر في دفع ثمن التقدم الصناعي الذي شهده النظام الرأسمالي فما كان منها – من خلال اتحاداتها – إلا مطالبة الدولة بالقيام بدور اجتماعي يخفف عن كاهل هذه الطبقة.

كان منطقياً أن تنعكس هذه التغييرات الاقتصادية والاجتماعية لمسؤوليات الدولة في المالية العامة بعامة وفي جانب النفقات العامة بخاصة لتنسجم مع الدور الجديد للدولة إذ يمكن ملاحظة التطورات الآتية:

- تنوع النفقات العامة بحيث لم تقتصر على تلك المتعلقة بالدفاع الخارجي والأمن الداخلي والأشغال العامة، فقد برزت فضلاً عن ذلك النفقات ذات الطابع الاجتماعي لتأمين الأفراد ضد البطالة وإعانات العجز والشيخوخة والمرض والإعانات العائلية وكذلك فإن تطور الدور الاقتصادي للدولة قد حتم عليها امتلاك بعض الحلقات الاقتصادية في الزراعة والصناعة والخدمات الأمر الذي ترتب عليه بروز بعض النفقات ذات الطابع الاقتصادي.
- ارتفاع الحجم المطلق للإنفاق العام، وكذلك نسبته إلى الدخل القومي، بحيث أصبحت النفقات تشكل كماً مطلقاً ملموساً يزيد كثيراً عن مثيله في ظل الدور المحايد للدولة وأخذت نسبته في الدخل القومي تبرز بشكل ملحوظ ويمكن

تأكيد هذه الحقيقة من خلال الوقوف على الإحصاءات المالية للعديد من الدول الرأسمالية لاسيما بعد الأزمة الاقتصادية الكبرى التي عاشها النظام الرأسمالي خلال الفترة 1929–1933 .

ثالثا: الدولة المنتجة:

لم تكتف الدول بمهمة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعاتها في محاولة منها لمعالجة الأزمات التي تعاني منها على أن تترك مهمة الإنتاج والتوزيع للأفراد وإنما انتقلت بعض الدول إلى القيام بنفسها بمهمة الإنتاج والتوزيع ويمكن ملاحظة ذلك في الدول ذات الاقتصادات المخططة مركزياً. وبذلك نجد أنفسنا أمام دور جديد للدولة يختلف جذرياً عن الأنماط السابقة، ويتطلب تحقيقه إجراء تغيرات جذرية في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي. فمن ناحية الهيكل الاقتصادي، فإن الأمر يستلزم تملك الدولة لكافة وسائل الإنتاج أو معظمها، لأن أحد الشروط الأساسية لتحقيق هذا الدور هو الملكية الاجتماعية لوسائل الإنتاج بالقدر الذي يعني أن الدولة أصبحت مسؤولة بشكل مباشر عن الإنتاج وعن توزيعه أيضاً.

وليس من العسير تصور انعكاس هذا التغيير في دور الدولة على المالية العامة بعامة والنفقات العامة بخاصة، ذلك أن النفقات العامة تتسع بشكل كبير وتشكل من ناحية الحجم كماً ضخماً متنوعاً متعدداً يعطي مجالات لم تكن معروفة من قبل في ظل الأنماط السابقة لدور الدولة، أما من ناحية النسبة التي تشكلها هذه النفقات في الدخل القومي فتتعاظم وتأخذ أهمية نسبية ملحوظة جداً تكاد تستحوذ في المراحل المتقدمة لهذا الدور على كامل الدخل القومي.

ونخلص من كل ما سبق إلى نتيجة مفادها أن الدور الذي تمارسه الدولة يعد عاملاً حيوياً في تحديد حجم الإنفاق، فهذا الحجم يتحدد عند مستويات منخفضة في ظل دور محدد للدولة ويزداد كلما اتسع نطاق الدور الذي تقوم به. ويعكس دور الدولة الفلسفة السياسية التي تؤمن بها الدولة نفسها إذ لا يمكن تصور وجود فلسفة تدخليه في ظل دور محدد وبذلك يمكن التعبير عن دور الدولة كعامل مؤثر في حجم الإنفاق بالاعتبارات السياسية أو العوامل المذهبية.

المبحث الثاني

العوامل الاقتصادية وأثرها في حجم الإنفاق

تلعب العوامل الاقتصادية دوراً مهماً في تحديد حجم الإنفاق لأية دولة من الدول وبالإمكان مناقشة أثر هذه العوامل من زاويتين: الأولى ما يتعلق منها بمستوى النشاط الاقتصادي. والثاني: بطبيعة البنيان الاقتصادي، وكالآتي:

أولا: أثر مستوى النشاط الاقتصادي:

يعبر مستوى النشاط الاقتصادي عن الحالة الاقتصادية السائدة في الدولة، أو بمعنى آخر، درجة الاستقرار الاقتصادي. ولهذا يمكن التعبير عن مستوى النشاط الاقتصادي بشكل مبسط بأنه اقتصاد في حالة ركود أو في حالة تضخم، وبالإمكان إدراك العلاقة بين حجم الإنفاق العام وحالة النشاط الاقتصادي من خلال تصور العلاقة بين النفقات العامة والطلب الفعلي[1] . فالطلب الفعلي الكلي في الاقتصاد يتمثل في طلب كل من الدولة والأفراد سواء على سلع الاستهلاك أو سلع الاستثمار (السلع الإنتاجية) . ولهذا فإن النفقات العامة تشكل ذلك الجزء من الطلب الفعلي الكلي المتعلق بطلب الدولة. ومن ذلك يستشف أن هناك علاقة وثيقة جداً بين النفقات العامة والطلب الفعلي الكلي، وبمعنى آخر أن بإمكان النفقات العامة أن تؤثر بشكل ملموس في مستوى هذا الطلب.

ففي هذه الحالة، ولغرض تحقيق الاستقرار الاقتصادي، أي انتشال الاقتصاد من هذا الوضع فإن الأمر يتطلب رفع مستوى الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل ويقضي على البطالة، ويكون من المتعذر رفع ذلك الجزء من الطلب الفعلي الكلي المتمثل بطلب الأفراد والهيئات الخاصة. وأن تحقق جدلاً فإنه سيكون غير ملحوظ، الأمر الذي يعني أن العبء يقع على الجزء الأخير المكون للطلب الفعلي الكلي المتمثل بطلب الدولة (النفقات العامة) . ولهذا يصبح من الضروري، زيادة حجم النفقات العامة في الدولة التي تمر بحالة ركود لرفع مستوى الطلب الفعلي، بمعنى أن

---

(1) انظر تفاصيل ذلك في : د. رفعت المحجوب: الطلب الفعلي.

حجم النفقات العامة سيتحدد بذلك القدر الذي يرفع الطلب الفعلي الكلي في الاقتصاد إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل[1] .

أما حالة التضخم فيمكن ترجمتها اقتصادياً وببساطة أيضاً بأنها تتمثل بارتفاع مستوى الطلب الفعلي عن حجم المعروض من السلع والخدمات التي تترجم عادة بارتفاع الأسعار. وإزاء هذه الحالة، فإن الأمر يتطلب إنقاص الطلب الفعلي في الاقتصاد إلى ذلك المستوى الذي يتناسب مع حجم العرض الكلي، أي تخفيض حجم الإنفاق العام بذلك القدر المطلوب تخفيضه من الطلب الفعلي الكلي.

ونخلص من كل ما سبق إلى أن لمستوى النشاط الاقتصادي أثراً في تقرير حجم النفقات العامة، بحيث أن حالة النشاط الاقتصادي تملي على الإنفاق أن يتحدد وفق حجم ينسجم وهذا المستوى بحيث يضمن في النهاية تحقيق الاستقرار الاقتصادي بحيث لا يعاني الاقتصاد لا من التضخم ولا من الركود.

ثانيا: أثر طبيعة البنيان الاقتصادي:

تشير طبيعة البنيان الاقتصادي إلى درجة التقدم التي يتصف بها الاقتصاد. ومن هذا المنظور يمكن القول أن ثمة بنيانين متقدم ونام، فبالنسبة إلى الدول ذات البنيان الاقتصادي المتقدم فالملاحظ أن حجم النفقات العامة كرقم مطلق كبير لسبب أساسي هو ضخامة الدخل واتساع نطاق الخدمات فيها بعكس الدول ذات البنيان الاقتصادي النامي فإن الحجم المطلق للإنفاق نسبياً منخفض لضالة الدخل وضيق نطاق الخدمات.

بيد أن بالإمكان ملاحظة العكس تماماً إذا ما تخلينا عن معيار الحجم المطلق للإنفاق، وأخذنا بمعيار الأهمية النسبية التي يمثلها الإنفاق في إجمالي الدخل، إذ تشكل النفقات العامة أهمية نسبية مرتفعة في الدخل القومي في الدول ذات البنيان

(1) من الضروري التنبيه إلى مسألة بالغة الأهمية بخصوص هذا التحليل الذي قد ينطبق بشكل تام على اقتصاديات الدول المتقدمة، إذ لا خوف من رفع الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل ويقضي على البطالة بحكم كون هذه الاقتصادات تمتلك جهازاً إنتاجياً يستجيب بشكل عاجل للتغيرات في الطلب أما في الدول النامية فإن انسحاب هذا التحليل على اقتصاداتها ينطوي على مخاطر عديدة نظراً لكون إحدى السمات الأساسية التي توصف بها هذه الدول أن الجهاز الإنتاجي فيها غير مرن فهو لا يستجيب بصورة سريعة للتغيرات في الطلب الفعلي الكلي إلى مستوى العرض الكلي فقط ويكون هذا المستوى دون مستوى التشغيل الكامل لأن المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل في هذه الدول هو أكبر بكثير من العرض الكلي.

الاقتصادي النامي قياساً بالدول ذات البنيان الاقتصادي المتقدم نظراً للدور المهم الموكول للنفقات العامة في تحقيق التنمية الاقتصادية في هذه الدول، لأنه لا يمكن تصور تحقيق تنمية حقيقية في غياب الدولة. ويمكن تأكيد هذه الحقيقة من خلال استعراض الخطط الإنفاقية الاستثمارية التي رسمتها معظم الدول النامية التي تشكل مبالغها أهمية نسبية كبيرة في الدخل القومي. ومن هنا كانت التنمية الاقتصادية وما تتطلبه من إنفاق عاملاً أساسياً في زيادة حجم النفقات العامة التي قد لا تكفي الموارد العادية لتمويلها فتلجأ الدولة في هذه الأحوال إلى القروض أو الإعانات أو الإصدار النقدي الجديد.

المبحث الثالث

العوامل المالية وأثرها في حجم الإنفاق

تتمثل العوامل المالية بإيرادات الدول المالية، حيث تمثل هذه الإيرادات قيداً على الإنفاق، بمعنى أن النفقات العامة للدولة تكون محكومة بالإيرادات العامة. إذ لا يمكن تصور حجم للإنفاق العام يفوق ما تحصل عليه الدولة من إيرادات. ولعل سائلاً يسأل: إذا كان الأمر كذلك فلماذا تختلف المالية العامة عن المالية الخاصة من ناحية القاعدة المتبعة في تنظيم ماليتها، حيث تتبع المالية الخاصة مبدأ أولوية الإيرادات على النفقات، في حين تتبع المالية العامة مبدأ أولوية النفقات على الإيرادات ؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول أنه من المعلوم أن هذا الاختلاف يجد جذوره في إمكانية أي من الهيئات الخاصة والهيئات العامة في الحصول على الإيرادات، ذلك أن إمكانية الدول الحصول علي الإيرادات أوسع من إمكانية الأفراد أو الهيئات الخاصة، ولهذا فان الدولة ترسم مقدماً مهامها الإنفاقية وبعد ذلك تبحث عن المصادر اللازمة لتمويل هذا الأنفاق. لكن هذا لا يعني أن سلطة الدولة في الحصول علي الإيرادات مطلقة، لا بل هي سلطة محددة ولهذا يصبح منطقيا أن تأخذ الدولة عند تحديد حجم إنفاقها بنظر الاعتبار قدرتها في الحصول على الإيرادات وهي التي تسمي المقدرة المالية القومية التي تعبر عن مقدرة الدولة في الحصول علي الموارد المالية اللازمة. وهذه المقدرة تتوقف بشكل أساسي على مجموعة من العوامل المؤثرة على مكوناتها،

ذلك أن الدولة الحديثة تستمد مواردها بشكل رئيس وبصورة اعتيادية من المصادر الآتية[1] :

- الضرائب.
- القروض .
- أملاك الدولة.

ولهذا فإن المقدرة المالية القومية تتوقف على عدد من المقدرات الفرعية تتمثل بالمقدرة التكليفية القومية المتعلقة بالضرائب والمقدرة الإقراضية القومية المتعلقة بالقروض والمقدرة الإنتاجية المتمثلة بأملاك الدولة.

وسنتكلم عن هذه المقدرات ولاسيما على المقدرتين الأوليتين بشيء من التفصيل لدى التعرض لموضوع الضرائب والقروض. لكن الذي يمكن تثبيته الآن هو أن الإيرادات العامة تحكم إلى حد كبير حجم النفقات العامة.

(1) يضاف إلى هذه المصادر مصادر فرعية أخرى كالرسوم والغرامات والإعانات لكن أهميتها بالقياس إلى المصادر المبينة منخفضة.



الفصل الثالث

ظاهرة التزايد المستمر للنفقات العامة

يبين لنا استقراء التاريخ المالي، إلى خضوع النفقات العامة إلى ظاهرة عامة هي ظاهرة التزايد المطرد وفي جميع الدول، مهما اختلفت في نظمها الاقتصادية أو بنيانها الاقتصادي، ومهما اختلفت في ظروفها، ولا تتنافى مع هذه الظاهرة ما قد يلاحظ من انخفاض تلك النفقات في بعض الدول، أو ثباتها لسنة أو لبضع سنوات. حيث تبقى الظاهرة العامة في التزايد قانوناً تخضع له تلك النفقات. ويعد أول من لفت الأنظار إلى تلك الظاهرة هو العالم الألماني فاجنر ولذا سميت هذه الظاهرة بقانون فاجنر نسبة له، حيث توصل إلى تلك النتيجة من خلال دراسته لتطور النفقات العامة عبر سلسلة زمنية طويلة لمجموعة من الدول الأوروبية خلال القرن التاسع عشر حيث قال (إن المقارنات الشاملة بين الدول المختلفة والعصور المختلفة أثبتت أن الأمم السائرة قدماً في سبيل الحضارة – وهي وحدها التي يهمنا أمرها – يزداد نشاط حكوماتها المركزية والمحلية ازدياداً مطرداً يصاحبه ازدياد إنفاقها الحكومي. وهذا الازدياد ينصب على الكم والكيف، فالحكومات المركزية والمحلية على السواء تدأب على الاضطلاع بمرافق جديدة، كما تدأب من جهة أخرى على تطوير مرافقها القديمة والجديدة كي تكون بكفاية ومستوى أداء أفضل. وعلى هذا النحو صارت الحكومات المركزية والمحلية تعكف على إشباع حاجات الشعب الاقتصادية والاجتماعية على نطاق أوسع والدليل على هذا الاتجاه قائم في الإحصائيات التي ترينا ازدياد حاجات الحكومات المركزية والمحلية ازدياداً مطرداً)[1].

ويذهب فاجنر إلى القول أنه كلما حقق مجتمعاً من المجتمعات معدلاً معيناً من النمو الاقتصادي فإن ذلك يؤدي إلى اتساع نشاط الدولة وهذا يعمل على زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي وبعبارة أخرى

---

(1) Bullock: selected reading in public finance, 1924.p, 32 ، مشار إليه في د. محمد عبد الله العربي، المرجع المشار إليه سابقاً ص 163 هامش رقم 1 . انظر ايضاً حول نص القانون: د. عبد النبي الطوخي ، ظاهرة نمو الإنفاق العام في المملكة العربية السعودية، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول، السنة الرابعة، 1984، ص 97-98 .

فإن نسبة النفقات العامة في الناتج القومي تميل إلى الزيادة بنسبة أكبر من الناتج القومي(1).

وقد شبه فاجنر الدولة في نموها بالكائن الحي في نموه، فحيث أن الأخير يميل إلى النمو باطراد فإن الدولة أيضاً تميل إلى النمو باطراد، ذلك لأن الجماعة لا تستغني عن تدخل السلطة العامة، ولأن هذا التدخل يميل إلى الزيادة كلما ازدادت الدولة نمواً وتطوراً، ويعني ذلك أنه كلما ازدادت الدولة نمواً وتطوراً ازدادت التزاماتها نظراً لاتساع دائرة تدخلها لخدمة أفراد مجتمعها ومن ثم فإن نفقاتها تزيد تبعاً لذلك(2).

وقد أثبت الأستاذ Nlttl نفس الظاهرة، فمن خلال دراسته لمجموعة مختلفة من الدول في القرن التاسع عشر والتي توفرت إحصاءات عنها أوضح أن تلك الدول تخضع لنفس الظاهرة بصرف النظر عن كونها مركزية أو لامركزية، صغيرة أو كبيرة، مسالمة أو متحاربة، ويذهب الأستاذ Tatlor إلى القول أن الأستاذ Nlttl لو استطاع أن يضمن دراسته لتلك الأرقام الدول بإنفاقها للنصف الثاني من القرن العشرين لوجد أن تلك النفقات لا يحكمها قانون التزايد المستمر وإنما تسارع معدلات النمو فيها ايضا(3).

أما الأستاذان Peacook and Wiseman فقد توصلا في دراستهما للنفقات العامة في المملكة المتحدة للفترة من 1890-1955 أن تلك النفقات لا تتزايد بشكل متناسق، ولكن على شكل قفزات بسبب الاضطرابات الاجتماعية التي تدفع النفقات والإيرادات إلى مستوى أعلى من ذلك الذي بدأت فيه(4).

يتضح من خلال ذلك أن الظاهرة محل الدراسة قد أثبتتها معظم الدراسات بهذا الشأن والتي اهتمت بالإضافة إلى إثبات هذه الظاهرة ببيان العلاقة بين حجم الإنفاق العام ومراحل النمو الاقتصادي، وكذلك العوامل المحددة لحجم الإنفاق العام، والضوابط المطلوب إقرارها لهذا الإنفاق وكذلك العلاقة بين مستوى الإنفاق العام ومستوى الدخل القومي بهدف معرفة نوعية هذه العلاقة ودرجة الارتباط بينهما، كما

---

(1) د. السيد عبد المولى: المرجع السابق، ص 112.

(2) أستاذنا المرحوم، د. حسين خلاف، تطور النفقات العامة في مصر، محاضرات مطبوعة على الآلة الكاتبة، القيت على طلبة الدكتوراه، جامعة القاهرة، سنة 1959، ص 3.

(3) Finance, 3rd Ed, Indian Edition, 1970, pp46-49.

(4) عبد الحميد سليمان ظاهر، السياسة الإنفاقية وتطور النفقات العامة في الموازنة العامة للدولة، رسالة للحصول على درجة الماجستير في الاقتصاد. مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة الموصل، 1986.



اهتمت تلك الدراسات بتحديد التزايد في النفقات ما كان منها ظاهرياً وما كان منها حقيقياً؟

ويؤيد تلك الظاهرة استعراض أرقام النفقات العامة لمجموعة من الدول وكما هو مبين في الجدول (1) .

جدول (1)

النفقات العامة لدول مختارة

الدول	1970		1980	
	القيمة	الرقم القياسي	القيمة	الرقم القياسي
استراليا	7072	100	32556	446
كندا	15387	100	65587	429
الدانمرك	27313	100	149890	549
ألمانيا	148080	100	425730	288
إيطاليا	12979000	100	157741000	1244
اليابان	8216000	100	44134000	537
السويد	44064	100	215240	488
الولايات المتحدة	196588	100	596440	303
المملكة المتحدة	67511	100	87768	501
الاتحاد السوفيتي	-	-	-	-
رومانيا	-	-	-	-
بلغاريا	5650	100	-	-
كولومبيا	-	-	213276	970
إكوادور	5655	100	41698	737
السلفادور	270	100	1571	582
الكويت	302	100	2140	709
سوريا	7029	100	12517	617
الأردن	485	100	810	617
مصر	672	100	-	-
السعودية	5966	100	160000	2682
السودان	180	100	771	428

المصدر: U.n " Statistical Yearbook " Several Years.

ويتضح من الجدول السابق:

1. إن هذه الظاهرة قانون عام يحكم كل الدول في نفقاتها بصرف النظر عن أوضاعها الاقتصادية سواء كانت اشتراكية أو رأسمالية، متقدمة أو نامية.
2. اختلاف الدول في معدلات نمو إنفاقها تبعاً لاختلافها في نظمها الاقتصادية أو بنيانها الاقتصادي.

وفيما يلي سنتناول بالدراسة الأسباب الظاهرية لتزايد الإنفاق العام والأسباب الحقيقية لذلك التزايد ثم نعرج إلى هذه الظاهرة في الأردن وضمن مباحث ثلاث.

المبحث الأول

الأسباب الظاهرية

قد لا تؤدي زيادة النفقات العامة في دولة من الدول، إلى زيادة في كمية الخدمات العامة المقدمة للأفراد ولا في تحسين نوعية تلك الخدمات، فهي مجرد زيادة رقمية لا تنعكس بشكل زيادة في نصيب الفرد من الخدمات المقدمة من قبل الدولة، أو بعبارة أخرى، لا تؤدي تلك الزيادة إلى زيادة كمية ونوعية في مقدار الإشباع من الحاجات العامة، إذ قد تكون أسباب تلك الزيادة تعود إلى تغيير في الأساليب الفنية في إعداد الموازنة، أو إلى زيادة في عدد السكان تستدعي زيادة مماثلة لها في حجم الإنفاق، أو إلى زيادة الرقعة المكانية للدولة بانضمام إقليم جديد، أو إلى انخفاض في قيمة النقود ومن ثم ارتفاع الأسعار وهذه الزيادة من النفقات العامة هي التي يطلق عليها بالزيادة الظاهرية أي هي تلك الزيادة التي لا تنعكس على أفراد المجتمع بازدياد معدل الرفاهية لديهم والمتمثل بارتفاع مستوى الخدمة وكميتها، وفيما يلي استعراض أسباب تلك الزيادة:

أولا: انخفاض قيمة النقود:

أصبح الانخفاض في قيمة النقود مظهراً من مظاهر الحياة الاقتصادية منذ الخروج على قاعدة الذهب ومن ثم لم تفلت دولة من الدول منه، مما حدا بالبعض إلى القول أن التضخم ظاهرة لصيقة بالحياة الاقتصادية[1].

---

(1) والاس بيرسون، الدخل والعمالة والنمو الاقتصادي، ج2، المرجع السابق، ص 256- 252.

ويقصد بالتضخم زيادة الطلب الكلي عن العرض الكلي لسلع الاستهلاك زيادة لا يستجيب لها هذا الأخير، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وما يعني من ثم انخفاض القوة الشرائية للنقود[1]، أو بعبارة أخرى كمية كبيرة من النقود تطارد كمية قليله من السلع[2].

وليس المقصود بالتضخم الارتفاع المؤقت بالأسعار بسبب عجز طارئ في المحاصيل الأساسية للبلاد مثلاً، أو ارتفاع الأسعار مرة واحدة ثم استقرارها بعد ذلك، ولكن المقصود به الارتفاع المستمر عبر فترة ممتدة من الزمن[3] .

ويترتب على هذه الظاهرة (أي التضخم) زيادة في الوحدات النقدية التي ستدفع للحصول على كمية من السلع والخدمات التي كان من الممكن الحصول عليها بمقدار أقل من الوحدات النقدية في فترة سابقة أي قبل الارتفاع الحاصل بالأسعار. ومن هنا تنشأ العلاقة الطردية بين الأسعار والنفقات العامة، فارتفاع الأسعار يتطلب المزيد من النفقات للحصول على القدر نفسه من السلع والخدمات، ويعني ذلك أن انخفاض قيمة النقود يؤدي إلى زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية في جزء منها وأن هذا الجزء يتوقف على مدى هذا الانخفاض، ويعني ذلك أن الزيادة في النفقات العامة تعود إلى ارتفاع الأسعار لا إلى زيادة كمية السلع والخدمات التي اشترتها أو أنتجتها الدولة.

وعليه يجب لمقارنة النفقات العامة في فترات مختلفة وخاصة إذا كانت هذه الفترات متباعدة أن نقوم بتعديل هذه الأرقام بما يستبعد التغييرات التي طرأت على القوة الشرائية للنقود ويكون ذلك بالاستعانة بالأرقام القياسية لمستوى الأسعار.

ويمكن استخدام المعادلة التالية لاستخراج الزيادة الحقيقية في النفقات العامة باستبعاد الزيادة الظاهرية العائدة إلى الزيادة في مستوى الأسعار.

$$\frac{\text{النفقات العامة بالأسعار الجارية}}{\text{المستوى العام للأسعار}} \times 100$$

---

(1) نفس المرجع، ص 254 . وأنظر أيضاً ، د. جمال الدين محمد سعيد، مرجع سابق، ص 240.

(2) تراجع ص 70 لتوضيح ذلك.

(3) د. نبيل الروبي، التضخم في الاقتصاديات المتخلفة مع دراسة تطبيقية للاقتصاد المصري، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1973، ص3 .

وبتطبيق تلك المعادلة على النفقات العامة في الأردن للسنوات 85-1996 يتضح أثر التضخم وارتفاع الأسعار على تلك النفقات.

النفقات الحقيقية	النفقات بالأسعار الجارية	الرقم القياسي للأسعار	السنة
508.7	508.7	100.0	1985
980.3	981.3	101	1986
972.7	965.9	99.3	1987
1016.2	1054.0	103.7	1988
878.3	1102.3	125.5	1989
801.2	1234.3	139.8	1990
839.7	1414.1	147.0	1991
870.7	1504.2	154.9	1992
885.5	1697.5	159.7	1993
921.7	1741.4	163.7	1994
1005.6	1758.8	169.0	1995
1008.9	2250.5	177.6	1996

ويتضح من الجدول السابق تأثير الارتفاع في الأسعار على النفقات العامة ويمكن تصور ذلك من خلال طرح النفقات الحقيقية من النفقات الجارية حيث يمثل الفرق الزيادة الحاصلة بالنفقات العامة الراجعة إلى الارتفاع الحاصل بالأسعار (التضخم).

ثانياً: التغيير في أساليب الحسابات الحكومية:

قد يؤدي التغيير في أساليب الحسابات الحكومية إلى زيادة ظاهرية وغير حقيقية في النفقات العامة للدولة، ومن ثم يتطلب الأمر عند إجراء المقارنة وإجراء أية دراسة حول تلك النفقات عبر سلسلة زمنية معينة التأكد من أن تلك الأساليب التي اتبعت في إعداد الموازنات العامة واحدة لم تتغير.

وعلى سبيل المثال أدى التغيير في تلك الأساليب من الموازنة الصافية إلى الموازنة الإجمالية إلى تضخم النفقات العامة في الموازنات العامة للدولة، لأن الموازنة الصافية تقوم على أساس حق مؤسسة ما في إجراء مقاصة بين ما تحصل عليه من إيراد وما قامت بإنفاقه ومن ثم لا ترد في موازنتها إلا مبالغ صافية. ويعني ذلك عدم ظهور كل نفقات الدولة وإيراداتها في الموازنة العامة ومن ثم تظهر تلك النفقات بأقل من حجمها الحقيقي.

أما الموازنة الإجمالية فتقوم على أساس إدراج كل النفقات وكل الإيرادات في الموازنة العامة دون إجراء أية مقاصة بين الكميتين.

وعليه فإن انتقال الدول في تنظيم حساباتها من نظام الموازنة الصافية إلى نظام الموازنة الإجمالية في الوقت الحاضر أدى إلى ظهور النفقات العامة بشكل متضخم وقد كان ذلك تطبيقاً لمبدأ عمومية الموازنة العامة الذي يضمن شمول الرقابة على النفقات ككل والحقيقة أن تغير أساليب الحسابات الحكومية يمكن عده سبباً من أسباب الزيادة الظاهرية المؤقتة وليس الدائمة، حيث تظهر تلك الزيادة في حسابات السنة المالية التي تأتي بعد تغير تلك الأساليب بصورة مباشرة وعليه فهو لا يتكرر ولا يستمر لسنين أخرى[1].

ولتوضيح ذلك نضرب المثال الآتي:

لنفترض أن دولة من الدول تتبع أسلوب الموازنة الصافية في عام 2006 ولنفترض أيضاً أنها قد تخلفت عن ذلك الأسلوب في السنة المالية 2008 ستكون الموازنة لهذه الدولة كما يلي:

الموازنة الصافية			الموازنة الإجمالية		
اسم المرفق	النفقات	الإيرادات	اسم المرفق	النفقات	الإيرادات
الخارجية	100	-	الخارجية	130	30
الداخلية	150	-	الداخلية	200	50
الصناعة	60	-	الصناعة	150	90
المالية	-	120	المالية	60	180
النقل	-	100	النقل	50	150
المجموع	310	210	المجموع	220	180

ويتضح من خلال ذلك أن التغير الحاصل في بنود الموازنة الإجمالية نظراً لعدم إجراء مقاصة بين النفقات والإيرادات كما هو الحاصل في الموازنة الصافية، ففي حين يكون إجمالي النفقات (500) في الموازنة الإجمالية يكون النفقات 180 في الموازنة الصافية وبطبيعة الحال تعتبر هذه الزيادة هي زيادة ظاهرية نظراً لأنها لا تؤدي إلى ارتفاع نصيب الفرد من النفقات العامة ولا تؤدي إلى زيادة الخدمات كماً ونوعاً.

---

(1) عبد العال الصكبان، المالية العامة، ؟ المرجع السابق، ص 100 .

ثالثاً: زيادة السكان واتساع مساحة الدولة:

تؤدي الزيادة الحاصلة في السكان واتساع الدولة بانضمام إقليم أو أقاليم جديدة، اتجاه النفقات العامة للدولة إلى الزيادة بهدف مواجهة مطالب أعداد السكان المتزايدة والأقاليم الجديدة، وتعد هذه الزيادة في النفقات العامة زيادة ظاهرية أي زيادة رقمية فحسب لكونها لا تنتج بسبب التوسع في أنواع الخدمات ولا تحسينها نوعاً، وإنما لمواجهة الطلب الإضافي على تلك الخدمات ذاتها من قبل الأعداد المتزايدة للسكان واحتياجات الأقاليم الجديدة مما يدفع بالدولة إلى زيادة إنفاقها العام.

ولا تتأثر النفقات العامة بالزيادة المطلقة في حجم السكان فحسب وإنما بالتغييرات الهيكلية في السكان فارتفاع عد الأطفال في سن التعليم School Age يؤدي إلى زيادة في النفقات التعليمية لمواجهة تلك الزيادة الحاصلة في نسبة عدد الأطفال إلى إجمالي السكان، كما أن زيادة عدد الشيوخ يؤدي إلى زيادة في المرتبات التقاعدية والنفقات الصحية[1].

وعليه وبهدف استخراج الزيادة الحقيقية في الإنفاق العام للدولة يتطلب الأمر إلغاء أثر الزيادة السكانية على النفقات العامة من خلال تقسيم النفقات العامة الحقيقية على عدد السكان في كل فترة من الفترات[2] أو بعبارة أخرى بعد استبعاد الزيادة الحاصلة في الإنفاق نتيجة الانخفاض الحاصل في النقود أي احتساب النفقات بالأسعار الثابتة يتم استبعاد أثر الزيادة الحاصلة في النفقات العامة نتيجة الزيادة الحاصلة في السكان من خلال استخراج نصيب الفرد من النفقات العامة في سنة الأساس ثم حساب التغيير الحاصل في السكان عن سنة الأساس وبضرب هذين المؤشرين نحصل على الزيادة الظاهرية في النفقات الاعتيادية التي تذهب لمواجهة الزيادة السكانية[3].

---

(1) Musgrave Fsical Systes Opcit P. 84

(2) د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 130.

(3) طلال محمود عزيز كداوي، الاتجاهات العامة للنفقات الاعتيادية في العراق للفترة 58- 1977، مجلة تنمية الرافدين، العدد العاشر، المجلد السادس، 1984، ص 150- 151.

ويوضح الجدول التالي أثر الزيادة في السكان على النفقات العامة:

أثر الزيادة السكانية على النفقات العامة في الأردن

السنة	النفقات بأسعار سنة 1985	السكان	متوسط نصيب الفرد من النفقات	التغير في السكان	الزيادة الظاهرية	النفقات الحقيقية
	1	2	3 2÷1	4	5 3×4	6 5-1
1985	508.7	2.7	188.4	-	-	508.7
1986	981.3	2.805	349.8	0.105	36.7	944.6
1987	972.3	2.914	333.6	0.109	36.6	935.7
1988	1016.2	3.027	335.7	0.113	37.9	978.3
1989	878.3	3.144	279.3	0.117	34.7	843.6
1990	801.2	3.468	231	0.324	74.8	726.4
1991	839.7	3.701	226.8	0.233	52.8	786.9
1992	875.7	3.844	226.5	0.143	32.3	838.4
1993	885.5	3.993	221.7	0.146	32.3	853.3
1994	921.5	4.139	222.6	0.052	11.5	910
1995	1005.6	4.291	234.3	0.150	35.1	970.5
1996	1008.9	4.441	227.1	0.250	56.7	952.2

المصدر: السنوات من الحقل (1) والحقل (2) 1985-1991 البنك المركزي الأردني، دائرة الأبحاث والدراسات، عدد خاص 19960.

1992-1996 البنك المركزي الأردني، النشرة الإحصائية الشهرية، المجلد 33، آذار 1977، بقية الحقول احتسب من قبل الباحث.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن الزيادة في النفقات العامة هي زيادة ظاهرية بدليل أن استبعاد أثر الزيادة في السكان أدى إلى خفض في النفقات بل إلى تناقصها في بعض السنوات.

المبحث الثاني

الأسباب الحقيقية

يقصد بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة ما، فالزيادة الحقيقية إذن هي تلك الزيادة في النفقات العامة التي يصاحبها – على عكس الزيادة الظاهرية – زيادة كمية الخدمات المقدمة ونوعيتها وزيادة في مقدار العبء الضريبي أو الأعباء الأخرى.

وللزيادة الحقيقية أسباب متعددة اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية.

أولا: الأسباب الاقتصادية:

من الأسباب الحقيقية لزيادة النفقات العامة تطور السياسة الاقتصادية من الحياد إلى التدخل حيث فرض ذلك التطور في السياسة المذكورة على الدولة واجبات تجاه اقتصادها القومي يتمثل في مسؤوليتها عن تحقيق التوازن الاقتصادي والمحافظة عليه. وكان من الطبيعي أن يتطلب هذا التدخل لتحقيق الهدف الاقتصادي المذكور قيام الدولة بكثير من النفقات العامة سواء في صور إعانات أو في صور إقامة استثمارات جديدة ترمي إلى رفع الطلب الفعلي إلى المستوى اللازم لتحقيق التشغيل الكامل عن طريق زيادة النفقات العامة للدولة.

كما أن التنافس الاقتصادي الدولي أياً كانت الأسباب المؤدية له يؤدي إلى زيادة النفقات العامة إما في صورة إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية لتشجيعها على التصدير ومنافسة المشروعات الأجنبية في السوق الدولية وإما في صورة إعانات الإنتاج لتمكين المشروعات الوطنية من الصمود في وجه المنافسة الأجنبية في الأسواق الوطنية[1].

كما أن التطور التكنولوجي يؤدي إلى خلق سلع اجتماعية جديدة ومن ثم إلى خلق سلع أنماط استهلاكية جديدة ويعتمد مدى ذلك على طبيعة ومدى التغيرات التكنولوجية فمثلاً اختراع السيارات السريعة أدى ذلك إلى خلق حاجة إلى شبكات من الطرق السريعة لمواجهة ذلك وهذا ما حصل في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل واضح في سنين ما بين الحربين العالميتين وهو ما يشاهد الآن في دول أوروبا الغربية وسينعكس ذلك كله في زيادة النفقات العامة نسبة إلى الناتج القومي الإجمالي[2]. وبالإضافة إلى ذلك فإن الدولة وقد أصبحت مسؤولة في الدول النامية عن محاربة التخلف والتعجيل بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية فقد أصبح لزاماً عليها زيادة معدلات إنفاقها الموجه إلى خلق القاعدة الارتكازية للتنمية مثل الطرق ووسائل النقل والطاقة والري والصرف وكذلك قيامها بالاستثمارات الخاصة بالمشروعات الاقتصادية التي يبتعد النشاط الخاص عن الاستثمار فيها كالصناعات الثقيلة وغيرها.

---

(1) د. عادل حشيش ، المرجع السابق، ص 214 .

(2) Musgrave : Fiscal System.

وفي الأردن ومن خلال الرجوع إلى الجدول السابق رقم (2) يتضح أن النفقات الرأسمالية قد ارتفعت من 2.3 مليون دينار عام 1955 إلى 522 مليون دينار عام 1996 وتعكس هذه الزيادة الأهمية التي توليها الدولة لتنمية القطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية.

ثانياً: الأسباب الاجتماعية:

تعتبر الأسباب الاجتماعية عوامل أخرى أدت إلى زيادة النفقات العامة للدولة فالفلسفة المتدخلة لم تعمل على إحلال سياسة اقتصادية جديدة محل سياسة اقتصادية قديمة فحسب وإنما إلى إحلال سياسة اجتماعية جديدة محل سياسة اجتماعية قديمة، ومن ثم أصبحت الدولة مسؤولة عن تحقيق التوازن الاجتماعي بما يتطلبه ذلك من إعادة لتوزيع الدخل القومي باتجاه المساواة وما يتطلبه ذلك من زيادة للنفقات العامة وتوجيهها باتجاه رفع المستوى المعيشي للطبقات الفقيرة حيث يتطلب ذلك التوسع في نفقات الضمان الاجتماعي والصحة العامة والتعليم وكذلك تقديم الإعانات بهدف جعل أسعار منتجاتها في متناول غالبية المستهلكين.

وقد أدى ذلك أيضاً إلى تطور الوعي الاجتماعي فلم يعد الأفراد يقبلون من الدولة أداء وظائفها التقليدية بل أصبحوا يحملون الدولة مسؤولية تحقيق الضمان الاجتماعي بتأمينهم ضد المخاطر الاجتماعية كالمرض والشيخوخة والعجز والوفاة والمخاطر الاقتصادية كالبطالة وإصابات العمل، الأمر الذي أدى إلى زيادة كبيرة في الإنفاق العام.

وفي الأردن يبدو أثر العوامل الاجتماعية في زيادة النفقات العامة واضحاً وكما يلي[1]:

- توسعت مجال الخدمات الصحية انسجاماً مع حرص الدولة على تأمين الرعاية الصحية للمواطنين. وتوفير الأجواء الملائمة لبناء شخصية المواطن بناءً سليماً وقوياً، لذا زادت النفقات على مرفق الصحة من (31) ألف سنة 1947 إلى (96) مليون سنة 1966.
- لكي يتحقق مفهوم الضمان الاجتماعي بما يؤدي إليه من رفع الكفاية الإنتاجية للمواطن فقد أولت الدولة لهذا الموضوع أهمية كبيرة فازدادت نفقات الرعاية

---

(1) عطا سالم الصرايرة، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في النظام الأردني، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1999، ص 33 وما بعدها.

والضمان الاجتماعي من (163) ألف دينار عام 1955 إلى مبلغ (10.5) مليون دينار عام 1996.

- في مجال التعليم ازدادت النفقات العامة من (42) ألف دينار عام 1947 إلى (208) مليون دينار عام 1996 وتعود هذه الزيادة في نفقات التعليم إلى اهتمام الدولة الأردنية بهذا المرفق بهدف تنشئة المواطن والقادر على اكتساب المهارات وقد انشئ أول مجلس للتعليم عام 1923 وأول وزارة للتربية والتعليم عام 1940 ، وفي عام 1985 أنشئت وزارة التعليم العالي لتتولى تنفيذ السياسة التعليمية والعلمية.

ثالثاً: الأسباب الإدارية:

أدى التوسع في وظائف الدولة ومهامها إلى اتساع جهازها الإداري وارتفاع عدد العاملين فيه من موظفين وعمال وصاحب ذلك ارتفاع في حجم المستلزمات السلعية والخدمية اللازمة لتسهيل مهمة هذا الجهاز. ومما لا شك فيه أن هذا التوسع يؤدي إلى ازدياد في نفقات الدولة سواء ما كان في شكل أجور ومرتبات أو ما كان منها ثمناً لمشتريات الدولة.

ومن العوامل المؤدية إلى زيادة النفقات العامة هو طبيعة القطاع الحكومي الذي يتميز بانخفاض إنتاجية العمل. ومع التقدم الاقتصادي تزيد الخدمات الحكومية التي تكون مكثفة العمالة وبما أن إنتاجية العمل منخفضة فإن تزايد الخدمات يؤدي إلى تزايد حجم العمالة ومن ثم الأجور المدفوعة نتيجة الخدمات فتزداد نفقات الدولة[1].

كما يساهم سوء التنظيم الإداري وازدياد عدد العاملين في زيادة النفقات الإدارية وهي ظاهرة ملموسة في الكثير من الدول النامية ويزيد الأمر سوءاً انخفاض كفاءة العاملين في أجهزة الدولة في هذه المجتمعات لأنه كلما قلت مقدرة العاملين ازدادت الحاجة إلى عدد أكبر منهم بالإضافة إلى أن الخوف من تحمل المسؤولية يؤدي إلى ازدياد عدد العاملين حيث يؤدي ذلك الخوف إلى عدم البت في المسائل وإحالتها إلى الرؤساء ولتلافي ما ينتج عن ذلك بطء في العمل يزداد عدد كبار العاملين. كما أن انخفاض التحصيل العلمي وقلة انتشار التعليم يؤدي إلى ازدياد عدد العاملين أيضاً، لأن

(1)د. الطوخي، المرجع السابق، ص 100 .

وجود عدد كبير من أفراد المجتمع يجهلون القوانين والأنظمة يستدعي زيادة الرقابة والتوجيه الأمر الذي يستلزم زيادة عدد العاملين[1].

رابعاً: الأسباب السياسية:

تعد الأسباب أو الجوانب السياسية عاملاً آخر يضاف إلى العوامل الأخرى في مجال زيادة النفقات العامة للدولة. وتتمثل الجوانب السياسية في انتشار المبادئ الديمقراطية والاشتراكية وتعمق مسؤولية الدولة تجاه أفرادها وخروج الدول أو المجتمع من حالة العزلة في مجال العلاقات الخارجية إلى مجال الانفتاح في تلك العلاقات. وقد ترتب على ذلك ما يأتي[2]:

1. ترتب على انتشار المبادئ الديمقراطية والاشتراكية اهتمام الدولة بحالة الطبقات محدودة الدخل والقيام بالكثير من الخدمات اللازمة لها بالإضافة إلى دعمها لأسعار السلع الأساسية وتقديمها لكثير من الخدمات بالمجان.
2. إن الإقرار بمبدأ مسؤولية الدولة تجاه أفرادها أو بعبارة أخرى مسؤوليتها أمام القضاء تقديم الدولة للتعويضات التي تنتج عن حكم قضائي قرر مسؤوليتها عن فعل الحق ضرراً بفرد أو بمجموعة من الأفراد وقد كان ذلك ناتج عن التغيير في أساس النظر إلى الدولة من جعلها سيدة المجتمع إلى جعلها خادمة له.
3. كما أن خروج المجتمع الدولة من حالة العزلة السياسية إلى حالة الانفتاح السياسي أدى إلى اتساع نطاق التمثيل الدبلوماسي والمشاركة في المنظمات الدولية والمؤتمرات. بالإضافة إلى اتجاه الدول في الوقت الحاضر وانطلاقات من مبدأ الشعور بالمسؤولية إلى تقديم الإعانات النقدية والعينية إلى الدول الصديقة وذلك بهدف معاونتها على تحقيق التنمية الاقتصادية أو لمعالجة أزمة اقتصادية تمر بها أو بهدف تكوين الأحلاف العسكرية والسياسية ودعم اتجاه سياسي معين أو محاربة اتجاه سياسي معين، أو بغرض خلق طلب على منتجات الدول التي تقدم الإعانة.

(1) د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص 94 .

(2) د. محمد عبدا لله العربي، المرجع السابق ص 173- 179

د. عادل حشيش، المرجع السابق ص215

د. عبد العال المكبان، المرجع السابق ص 95- 98

د. رفعت المحجوب، النفقات العامة، المرجع السابق ص 66

ومما لا شك فيه أن تلك الاعتبارات السياسية عملت بشكل واضح على دفع النفقات العامة للدولة في اتجاه التزايد المستمر.

خامساً: الحروب:

تؤدي نفقات الدفاع الوطني إلى دفع النفقات العامة باتجاه التزايد المستمر سنة بعد أخرى وهي من أهم فقرات الإنفاق الحكومي. وقد تجاهل معظم الاقتصاديين دراستها وافترضوا أنها عنصر مستقل تحددها السلطات السياسية في ضوء الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والإستراتيجية [1].

وترجع أهمية النفقات الحربية إلى أن الدولة وحدها هي الموكلة بتنفيذها حتى في ظل أفكار المدرسة الكلاسيكية التي اتخذت الدفاع الوطني من أول واجباتها تجاه مواطنيها، إضافة إلى أن الدفاع الوطني لا يتحدد وقت الحرب وإنما يشمل زمن السلم ويرمي إلى تحقيق منفعة عامة شأنه في ذلك شأن بقية أوجه الإنفاق الأخرى وتتمثل تلك المنفعة فيما تخلقه تلك النفقات من شعور المواطنين بالأمن الذي يمتاز بأنه غير خاضع للقياس النقدي والكمي[2].

كما أن خلق قوة عسكرية متطورة تقف على أهبة الاستعداد لأي طارئ يهدد أمن البلاد سواء من الداخل أو الخارج من شأنها أن تشكل درعاً واقياً يمكن للتنمية الاقتصادية أن تتقدم خلفه[3].

ولا تتضمن النفقات الحربية الإنفاق الموجه إلى مرتبات وأجور العاملين من جنود وفنيين والمعدات والآلات ونفقات الصيانة سواء في فترة الحرب أو السلم فحسب بل تتضمن أيضاً بالإضافة إلى هذا ما تقدمه الدولة من رواتب تقاعدية للمحاربين المتقاعدين والتعويضات لضحايا الحروب وما تقدمه الدولة من نفقات لسداد الديون الخارجية والداخلية التي ترتبت بذمتها نتيجة ذلك. وكذلك ما تقدمه من مساعدات للاقتصاد الوطني في وقت الحرب[4].

---

(1) عبد الحميد سليمان ظاهر، المرجع السابق ص 76

(2) المرجع نفسه ص 76- 77

(3) طارق احمد الهاشمي، اثر التنمية الاقتصادية على الدفاع الوطني، مجلة الاقتصادي، العدد الرابع السنة 19، بغداد تشرين الثاني 1978 ص95.

(4) Taylor op.cit P. 54

وتزداد النفقات الحربية خلال فترة الحروب زيادة كبيرة غير أنها تعود إلى الانخفاض بعد انتهاء الحرب ولكنها لا تنخفض عادة إلى المستوى الذي كانت عليه قبل اندلاع الحرب بل تظل مرتفعة عنه، ولا ينفي انخفاض تلك النفقات بعد الحرب قانون التزايد المستمر للنفقات العامة حيث يظل ذلك القانون سارياً. وإذا كان تزايد النفقات العامة بسبب توالي الحروب يعد ظاهرة أشار إليها كتاب المالية العامة. فإن تلك الظاهرة – ظاهرة التزايد – أصبحت قاعدة حتى في وقت السلم في الوقت الحاضر تحت تأثير فكرة (السلم المسلح) وهو عامل لا يقل أهمية وتأثيراً في دفع النفقات العامة بشكل عام والنفقات الحربية بشكل خاص في اتجاه التزايد عن حالة الحرب نظراً لاستمراره لفترات طويلة وغير محددة وهكذا فقد ترتب على هذه الفكرة ظهور الأسلحة الجديدة والمتطورة التي تتطلب إنفاقاً عالمياً واحتفاظ الدولة بجيوش كبيرة كانت سبباً في اتجاه النفقات الحربية إلى التزايد[1].

المبحث الثالث

تطور حجم النفقات العامة في الأردن

المتتبع لتطور النفقات العامة في الأردن يجد بوضوح أن هذا القانون (قانون فاجنر) يحكم تلك النفقات فلقد تطور حجم النفقات العامة وازدادت أهميتها سنة بعد أخرى مع قيام النظام الاقتصادي الأردني على مبدأ الحرية الاقتصادية أو اقتصاديات السوق منذ تأسيس الدولة الأردنية عام 1922 بل إن النفقات العامة لم تأخذ اتجاه الزيادة فحسب وإنما اتخذت شكل القفزات في أرقامها وهذا التطور إنما جاء في حقيقته ترجمة لوعي الدولة الأردنية في التدخل في الجانبين الاقتصادي والاجتماعي في المجتمع بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية وتحقيق العدالة الاجتماعية.

ويوضح ذلك الجدول الآتي:

---

(1) د. عادل حشيش، المرجع السابق ص 219

وتقوم فكرة السلم المسلح على أساس أن التسلح المستمر يقضي على الحرب وويلاتها فلا تقدم دولة من الدول على الحرب إلى بعد إمعان النظر في قوتها الخاصة وقوة أعدائها وعليه فتكافؤ الدول من حيث القوة رجالاً وسلاحاً يجعل من حالة الحرب أسلوباً لحل النزاعات الدولية أمر مستبعد، نفس المرجع ص219.

البيان / السنة	إجمالي النفقات العامة	النفقات العامة ٪ من الناتج المحلي الإجمالي	النفقات الاستثمارية	النفقات الاستثمارية ٪ من إجمالي الإنفاق العام	نفقات التعليم	نفقات الصحة	نفقات الدعم	نفقات الرعاية والضمان الاجتماعي
26/1925	119	-	022	18.3	-	-	-	-
1938	238	-	58	24.4	-	-	-	-
48/1947	1.620	-	171	10	042	031	-	-
1955	17.9	41.8	2.3	13	1.27	509	0.056	0.163
66 / 1965	47	34.4	11	23	4.2	1.6	0.34	0.337
1969	88.4	44.6	23.2	26	5.9	2.4	0.58	0.283
1980	563	47.7	227	40	36.7	13	2.9	1.35
1985	806	40	263.2	33	70.5	27.3	40	5.8
1990	1120	39.4	279	25	110	41.6	62.7	7.1
1992	1349	33.7	419	21	120.5	60.5	67.2	8
1994	1580	34	465	29	162.5	74.6	78.7	8.6
1995	1846	34.5	628	34	188.4	82.5	80.7	9.8
1996	1846	4.5	552	30	308	96	80.5	10.5
1997	1987	33.5	422	21	-	-	-	-
❖2003	2809		646		319	342		
❖2004	3007		697		314	426		
❖2005	3330		785		314	566		

ويتضح من الجدول السابق أن أرقام الموازنة العامة في جانبها الانفاقي الجاري أو الاستثماري أخذت بالزيادة سنة بعد أخرى حيث ارتفع إجمالي النفقات العامة بين (119) ألف دينار أردني عام 1925 إلى مبلغ (1987) مليون دينار عام 1997، ثم إلى 2809، 3007، 3330 للسنوات 2003، 2004، 2005 على التوالي. أما النفقات الاستثمارية فقد ارتفعت من 0.022 ألف دينار عام 1925 إلى 422 مليون دينار عام 1997، ثم إلى 646 عام 2003 و 697 عام 2004 و 785 عام 2005.

وما يجب التأكيد عليه أنه منذ تأسيس إمارة شرق الأردن عام 1921 وحتى استقلال البلاد عام 1946 وإعلان الملكية فيها، كان اهتمام الحكومة متوجهاً لترصين الأمن والدفاع لتحقيق الاستقرار السياسي للدولة الوليدة، واستمر هذا الوضع حتى عام 1955 حيث يعتبر هذا العام بداية التوجه نحو الاهتمام بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية فأخذت النفقات الاقتصادية والاجتماعية نحو التزايد المستمر وخاصة مع بداية الستينات بعد أن أخذت الحكومة بسياسة التخطيط حيث حققت نجاحات ملموسة وخاصة مع بداية الخطة لعام 1973-1975 حيث بلغت النفقات الاستثمارية (38.6) من إجمالي النفقات العامة والبالغة 205 .

الفصل الرابع
تقسيم النفقات العامة

تتعدد التقسيمات الخاصة بالنفقات العامة بتعدد أغراض البحث وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى تلك النفقة ومع ذلك يمكن حصرها في نوعين هما التقسيمات العلمية والتقسيمات العملية أو التطبيقية.

المبحث الأول
التقسيمات العلمية

يقصد بالتقسيمات العلمية هي التقسيمات النظرية التي تناولها علماء المالية العامة، والتي تعتمد على التكرار أو الدورية أو حسب أهدافها أو بحسب نطاق سريانها أو آثارها الاقتصادية(1) .

أولاً: تقسيم النفقات حسب انتظامها (2):

النفقات العادية هي تلك النفقات التي تظهر في كل عام، أو هي تلك التي تظهر بصفة دورية محددة ومتكررة، فهي تستخدم لإشباع حاجة دائمة للدولة وعلى هذا الأساس يمكن تحديدها مقدماً ومثال ذلك الرواتب والأجور ونفقات الصيانة والصحة والتعليم، وبالتالي فهي تمول عن طريق الإيرادات العادية كالضرائب والرسوم التي تتصف هي الأخرى بنفس الصفات، أما النفقات غير العادية، فهي تلك النفقات التي لا

---

(1) د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص 106- 108 .

- د. يحيى قاسم علي سهيل: السهل في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني، كلية الحقوق، جامعة عدن، 2000، ص 25- 30
- د. محمد عبد الله العربي، المرجع سابق ص 95 وما بعدها.
- د. مصطفى حسن المتوكل ود.محمد أحمد الحاوري: اقتصاديات المالية العامة – دراسة في اتجاهات المالية في الدول النامية مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، كلية التجارة، جامعة صنعاء، 2000 ص68- 75.
- د.محمود حسين الوادي ود.زكريا أحمد عزام: المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2000 ص 108- 127.

(2) د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص61- 67.

تتجدد بصورة دورية بل يغلب عليها الطابع العرضي وغير المتوقع أي أنها تلك النفقات التي تظهر الحاجة إليها في لحظات غير متوقعة وبالتالي لا يمكن توقع حجمها كالنفقات الحربية ونفقات الكوارث الطبيعية والنفقات الاستثمارية كبناء جسر أو مصنع وبناء سد ، وبالتالي فهي تمول عن طريق النفقات غير العادية كالقروض والإصدار النقدي الجديد والتي تتصف هي الأخرى بنفس الصفات من حيث عدم الدورية والانتظام والتكرار، أي أن النفقات العادية هي التي تجدد كل فترة زمنية ولما كانت مدة الموازنة سنة فقد جرت العادة على اعتبار النفقة عادية إذا تكررت كل سنة ، أما غير العادية فلا تكرر كل سنة.

وينتقد هذا المعيار للأسباب التالية[1]:

1. ذلك لأن التطور في الوسائل المالية وازدياد وظائف الدولة حول ما كان يعتبر إنفاقا غير عادي بالاعتماد على معيار الزمن والتكرار إلى إنفاقا عادياً ، حيث لم تعد هذه النفقات استثنائية أو غير متكررة أو غير قابلة للتجديد ، بل أصبحت متكررة ومحددة إن لم يكن بذاتها فبنوعها فقد تقوم الدولة برصد الاعتمادات لبناء مصنع في مدينة ما مرة واحدة، ولكنها تكرر ذلك في مدن أخرى كما أن الدولة قد لا تمهد نفس الطرق أو ذات السد او المطار في كل سنة ، إلا أنها تخصص اعتمادات لتعبيد طرق أخرى أو مطارات أو سدود أخرى، وكذلك الحال للنفقات الحربية ، حيث أنه منذ بداية القرن العشرين والعالم لم يعرف السلام وبالتالي فتارة تجهز الدولة نفسها للحرب وتستعد لها ، وتارة تدخل هذه الحرب وتارة أخرى تقوم بإصلاح ما خربته هذه الحرب، الأمر الذي يتعذر معه اعتبار نفقات الحرب (النفقات العسكرية) من قبيل النفقات غير العادية ، فقد اعتادت الدول على مثل هذه النفقات وأصبحت مبالغها تتكرر سنوياً وأصبحت تمولها عن طريق الضرائب وهي إيرادات عادية.
2. إن تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية في حقيقة الأمر قد جاء انسجاماً مع الفكر المالي التقليدي الذي يحضر على الدولة التدخل في الحياة الاقتصادية ويقصر دورها على القيام بالمهام التقليدية وهي الأمن الداخلي والخارجي وتحقيق العدالة ، وبالتالي يجب أن يكون دور الدولة محايداً وحتى يكون كذلك تم

---

(1) د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة الجامعة بدمشق، 1988، ص93- 95.

تقسيم النفقات إلى عادية ليتم تمويلها بالإيرادات العادية كالضرائب وغير عادية يتم تمويلها بالإيرادات غير العادية والقروض وعليه فيحضر على الدولة اللجوء إلى القرض إلا في الحالات الاستثنائية لأن لجوئها إلى القرض يعني منافسة الأفراد في الحصول على رؤوس الأموال. ونظراً لسقوط الفكر المالي التقليدي وظهور الفكر المالي الحديث، الذي يدعو الدولة إلى التدخل، لم يعد من الممكن تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية فسقط هذه التقسيم بسقوط مبرراته.

3. لم يعد القرض وسيلة غير تقليدية للتمويل فمن خلال استقراء موازنات الدول في الوقت الحاضر نجد أن غالبية الدولة تعتمد على القرض إما لتمويل عجز في الموازنة أو لتمويل نفقات استثمارية وبالتالي أصبح القرض مصدراً ماليا دائماً ومتكرراً في الكثير من موازنات الدولة، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فالضرائب وهي إيراد عادي – من وجهة الفكر التقليدي – أصبحت مصدراً أساسياً في تمويل ما كانت تعتبره هذه المدرسة إنفاقاً غير عادي كالنفقات الحربية والإنفاق الاستثماري.

ثانيا: تقسيم النفقات من حيث مقابلها:

تقسم النفقات من حيث مقابلها إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية أما النفقات الحقيقية فهي تلك النفقات التي تتم بمقابل، أي هي الثمن الذي تدفعه الدولة للحصول على السلع والخدمات. وعليه فهي تمثل تياراً نقدياً من قبل الدولة يقابل بتيار آخر هو سلعة أو خدمة من قبل الأفراد. وتتمثل هذه النفقات بالنفقات الجارية كالرواتب والأجور والصيانة ونفقات المستلزمات التي تحتاجها الإدارة الحكومية كالأثاث والقرطاسية والسيارات والنفقات الاستثمارية الهادفة إلى تكوين رأس المال كنفقات الإنشاء والتعمير وإقامة المشروعات الاقتصادية والتجارية والخدمية.

أما النفقات التحويلية، فهي تلك النفقات التي لا تتم بمقابل معين، أي أنها تمثل تياراً نقدياً من قبل الدولة لا يقابله من قبل الأفراد بسلعة أو خدمة معينة ومثال ذلك نفقات دعم السلع والخدمات ونفقات الضمان الاجتماعي في بعض صورها ونفقات وفوائد وأقساط الدين العام. وتقسم هذه النفقات تبعاً لأهدافها إلى أنواع ثلاثة هي[1]:

---

(1) انظر د.جهاد الخصاونة. المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان 1999 ص54- 57.

- د. عاطف صدقي، المرجع المذكور سابقاً ص 74 وما بعدها.
- كتابنا في اقتصاديات المالية العامة – الكتاب الأول، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الموصل 1988 ص124.

1. **النفقات التحويلية الاقتصادية:**

وتتمثل فيما يلي:

أ. إعانات الإنتاج التي تمنحها الدولة لبعض المشاريع الصناعية أو الحرفية لخفض تكاليف الإنتاج بهدف خفض أسعار منتجاتهم، ويظهر ذلك في المنتجات الضرورية لأفراد المجتمع كالخبز مثلاً.

ب. إعانة دعم الأسعار بقصد تمكين المستهلكين من الحصول على المنتج دون عناء كبير ويمكن اعتبار هذه الإعانة بمثابة إعانة غير مباشرة لمستهلكي المنتوج.

ج. أعانة لتمكين بعض المشروعات بالاستمرار في نشاطها لكون وجودها يعد ضرورياً للمجتمع مثل الخطوط الجوية أو السكك الحديدية.

د. إعانات دعم التصدير وذلك بقصد تمكين المنتجين المحليين من خفض أسعار سلعهم المصدرة للخارج حتى تصبح في وضع تنافسي أفضل تجاه السلع المماثلة لها في هذه الأسواق.

ه. إعانات دعم السلع المنتجة محلياً بقصد زيارة قدرتها على منافسة السلع الأجنبية بقصد مقاومة سياسية الإغراق التي تواجهها الصناعات المحلية داخل السوق الوطنية.

2. **النفقات التحويلية المالية:**

وتتمثل هذه النفقات بالمبالغ التي تخرج من ذمة الدولة المالية لخدمة الدين العام واستهلاكه. فالدولة وحين لا تكفي مواردها المالية تلجأ إلى القروض العامة، والقرض عقد له طرفان الدولة وتلتزم بسداد القرض مع فوائده، والمقرض ويلزم بتقديم مبلغ القرض.

وتسديد أصل القرض مع فوائده يتم تمويلها غالباً عن طريق الضرائب وبالتالي فإن هذه العملية لا تتعدى كونها إعادة للتوزيع من دخول المكلفين بدفع الضريبة إلى حاملي سندات القرض وتعد هذا النفقات تحويلية لأن الدولة لا تحصل على أي مقابل في وقت السداد.

3. **النفقات التحويلية الاجتماعية:**

وتمثل بالمبالغ التي تدفع بقصد تحقيق أهداف اجتماعية وخاصة مسألة تحسين المستوى الاجتماعي وتحقيق قدر معين من التوازن بين شرائح المجتمع المختلفة وتتمثل هذه النفقات بما يلي:

أ. إعانات الضمان الاجتماعي في حالات العجز والمرض والبطالة والشيخوخة ... الخ.

ب. المبالغ التي تدفعها الدولة لمواجهة أعباء المعيشة.

ج. الإعانات التي تقدم لبعض الجمعيات التي تقوم بخدمة المجتمع لما يحققه نشاطها من نفع عام.

د. الإعانات التي تدفعها الدولة لتحقيق هدف معين مثل ذلك ما يدفع لبعض الأفراد عن كل ولد جديد بهدف تشجيع الزيادة السكانية في الدول التي تعاني أو تتسم بالخفة السكانية.

ه. ما تدفعه الدولة لدعم بعض السلع الضرورية ذات الأهمية الإستراتيجية لمساعدة الطبقات الفقيرة والمتوسطة.

ثالثا: تقسيم النفقات العامة من حيث آثارها:

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث آثارها، إلى نفقات إنتاجية واستهلاكية، فالأولى هي النفقات التي تعطي دخلاً أي أن لها مردوداً اقتصادياً أي أنها النفقات التي تسهم في زيادة التكوين الرأسمالي للدولة وتوسيع الطاقة الإنتاجية، أما الثانية فليس لها مردود اقتصادي وتتمثل الأولى بالنفقات الخاصة بإقامة المصانع أما الثانية فتتمثل بالنفقات الخاصة بإقامة المنتزهات وشق الطرق، وتلك النفقات اللازمة لضمان سير المرافق العامة ويطلق البعض على هذه النفقات بالنفقات الجارية.

رابعا: تقسيم النفقات حسب نطاق سريانها:

تقسم النفقات حسب نطاق سريانها، إلى نفقات مركزية وأخرى محلية، أما الأولى فهي النفقات الموجهة لعموم المجتمع والتي تتولى الحكومة المركزية إنفاقها ومثالها نفقات الدفاع والخارجية، أما الثانية فهي النفقات الموجهة إلى منطقة معينة وتقوم بإنفاقها غالباً الإدارات المحلية.

خامسا: تقسيم النفقات حسب قابلية منافعها للتجزئة:

يتم التمييز بين هذه النفقات تبعاً لما إذا كانت المنافع التي تترتب عليها قابلة للانقسام، أو غير قابلة للانقسام، أو بعبارة أخرى تقسم النفقات تبعاً لطبيعة المنفعة المتولدة عنها أو الخدمة الناتجة عنها فتكون أمام نوعين هي:

- **المنافع أو الخدمات القابلة للتجزئة**: وهي تلك المنافع أو الخدمات التي يمكن تحديد أو تقدير نصيب الفرد منها، وبالتالي إمكانية تحديد قيمتها مثل خدمات النقل العام والخدمات الصحية والمشروعات الإنتاجية. ونظراً لإمكانية تحديد النفقة أو قيمة الخدمة التي تعود على المستهلك تقوم الدولة بتمويلها إما عن طريق الرسوم عندما يكون النفع العام فيها أكبر من النفع الخاص، أو الثمن العام عندما يكون النفع الخاص فيها أكبر من النفع العام.
- **المنافع أو الخدمات غير القابلة للتجزئة**: وهي تلك المنافع أو الخدمات التي لا يمكن تحديد أو تقدير نصيب الفرد منها، ومثالها الخدمات التقليدية للدولة كمرفق الأمن والجيش والقضاء ونفقات السلطة التشريعية، أو هي بعبارة أخرى نفقات الإدارة العامة للدولة، وبالرغم من أهمية هذه النفقات وبالرغم من أن منفعتها تشمل الأفراد كافة إلا أن من الصعوبة أن تحد القدر الذي أصاب كل فرد من هذه المنفعة أو الخدمة، ولذا يتم تمويلها عن طريق الضرائب بتوزيع عبئها على أفراد المجتمع كافة كل حسب قدرته المالية.

المبحث الثاني

التقسيمات العملية (التطبيقية)

تختلف الدول في تقسيم نفقاتها تبعاً لفلسفة الدولة من ناحية ولظروفها التاريخية والإدارية من ناحية أخرى، وعليه فليس ثمة تقسيماً واحداً لكل الدول بل يمكن القول أن الدول تختلف في نوع التقسيم الذي تعتمده في موازنتها وبالتالي فإن هذه التقسيمات قد تختلف عن التقسيمات العلمية حيث تحكمها الاعتبارات الإدارية والاقتصادية والتاريخية ومن ثم فإن كل دولة تأخذ بالتقسيم الذي يلائمها ويتناسب مع ظروفها.

ولقد اوردت ادبيات علم المالية العامة أصناف مختلفة من هذه التقسيمات، طبقاً لما جرى عليه العمل في الكثير من الدول ومن هذه التقسيمات ما يلي:

اولاً: التقسيمات الإدارية:

تعتبر الجهة الحكومية في هذا التقسيم المعيار في تصنيف وتبويب النفقات العامة وهو انعكاس للهيكل الإداري للدولة ويستهدف هذا التقسيم تبويب النفقات العامة إلى أجزاء مستقلة كل جزء خاص بوزارة معينة، أو وحدة إدارية كبيرة ترتبط بالدولة بشكل مشابه لارتباط الوزارة ضمن الهيكل التنظيمي للدولة، بتخصيص باب لكل وزارة أو إدارة لا يرتبط بوزارة مثل مجلس الأمة أو الديوان الملكي ومجلس الوزراء وغيرها، كما قد يخصص باب خاص لبعض النفقات ذات الطبيعة الخاصة، كالرواتب التقاعدية والالتزامات الدولية، ثم يتم بعد ذلك تقسيم هذه الأبواب إلى أقسام يمثل كل قسم الدوائر والمديريات والهيئات العامة التابعة للوزارة المعنية وتبعاً لذلك يختلف عدد الأقسام من وزارة إلى وزارة تبعاً لاختلافها بالهيكل التنظيمي[1].

ثانياً: التقسيم الوظيفي:

يقوم هذا التقسيم على أساس نوع الخدمة أو الوظيفة التي تؤديها الدولة، والتي ينفق المال العام من أجلها، بصرف النظر عن الجهة الإدارية التي تقوم به وعلى هذا الأساس يتم تصنيف جميع النفقات العامة، وتبويبها في مجموعات متجانسة طبقاً للخدمة العامة المتعلقة بوظائف الدولة، ويمكن تعريف الوظيفة بأنها (مجموعة شاملة من الخدمات تؤدي إلى تحقيق هدف من الأهداف الرئيسة للدولة وتؤديها جهة أو عدة جهات إدارية) وفي هذا الاتجاه يمكن تقسيم النفقات العامة على وظائف الشؤون الخارجية والثقافة والتعليم والشؤون الاجتماعية والشؤون الاقتصادية وهكذا.

ثالثاً: التقسيم الاقتصادي (النوعي)[2]:

ويعتمد تقسيم النفقات تبعاً لهذا النوع على طبيعة النفقة العامة الاقتصادية وآثارها في البنى المختلفة للاقتصاد القومي فتقسم إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية حيث يختلف كل منها من حيث:

---

(1) د. مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1999، ص169.

(2)د. مجيد عبد جعفر الكوخي، المرجع المذكور سابقاً، ص 195- 198.

1. الأمد الذي تستغرقه عملية استهلاك السلع والخدمات: فإن كانت الاعتمادات قد صرفت على شراء سلع وخدمات تستهلك في خلال الفترة المحاسبية وعادة ما تكون سنة اعتبرت جارية ومثالها الأجور والرواتب وأثمان السلع واللوازم أما إذا صرفت على شراء الموجودات الثابتة التي يزيد عن الفترة المحاسبية اعتبرت رأسمالية ومثالها الأبنية المصانع والمعدات والطرق والجسور ووسائل النقل.
2. العائد المتحقق: فإن كانت النفقة لا تدر دخلاً اعتبرت جارية وإن أدى الإنفاق إلى إدرار عائد اعتبرت رأسمالية.
3. حجم المال المستخدم: يعتبر المال القليل الذي لا يتجاوز مبلغاً معيناً إنفاقاً جارياً والعكس رأسمالياً.
4. التكرار والانتظام: تتصف النفقات الجارية بالتكرار فاستهلاك الإدارة الحكومية للقرطاسية والكهرباء والماء والصيانة والرواتب والأجور تتكرر وبانتظام، أما النفقات الرأسمالية فتتصف بعدم التكرار وتحدث لمرة واحدة فشراء ماكنة في مصنع لغرض إنشاء خط إنتاجي جديد يحدث مرة واحدة ويستمر عمل الماكنة لفترة طويلة ولتكن عشرة سنوات وهو عمرها الإنتاجي ثم تستبدل بعد ذلك.

ويفترض هذا التبويب وجود تبويب إداري مرافق له وسابق عليه حيث لا جدوى من استخدام التبويب النوعي بمفرده وهذا ما دفع كثيراً من المختصين إلى إظهار التبويب الإداري والنوعي تحت تبويب واحد.

المبحث الثالث

تقسيم النفقات العامة في الموازنة العامة الأردنية [1]

يتم تقسيم النفقات العامة الأردنية على الأساس التالي:

1. التقسيم الوظيفي:

وتظهر فيه النفقات العامة على أساس وظائف الدولة إلى عدة قطاعات وكل قطاع يعطى رقماً متسلسلاً، ومثال ذلك:

رقم القطاع

---

(1) د. جهاد الخصاونة، المرجع المذكور سابقاً، ص 60 وما بعدها.

1. الإدارة العامة.
2. الدفاع والأمن العام.
3. الشؤون الدولية.
4. الإدارة المالية.
5. خدمات التنمية الاقتصادية.
6. الخدمات الاجتماعية.
7. الخدمات الثقافية والاجتماعية.
8. خدمات الاتصال والتنقل.

2. التقسيم الإداري:

ويظهر فيه نفقات كل وزارة أو دائرة أو مؤسسة عامة أو هيئة حكومية لوحدها ويخصص لها فصل مستقل، أي بمعنى آخر أن التقسيم الوظيفي السابق يتم تحليله إلى مكوناته، ومثال ذلك:

القطاع (1) الإدارة العامة وتتوزع على فصول وكما يلي:

الفصل (1) الديوان الملكي.

الفصل (2) مجلس الأمة.

الفصل (3) مجلس الوزراء وديوان الرئاسة.

الفصل (4) ديوان المحاسبة.

الفصل (5) وزارة التنمية الإدارية.

الفصل (6) ديوان الخدمة المدنية.

3. التقسيم النوعي:

ويتم تقسيم نفقات كل وحدة حكومية على أساس طبيعة النفقة إلى جارية ورأسمالية، حيث تقسم النفقات في كل فصل من الفصول السابقة إلى أربع مجموعات، وكما يأتي:

المجموعة (100) الرواتب والأجور تقسم إلى:

المادة (101) الموظفون المصنفون.

(102) الموظفون غير المصنفين.

(103) الموظفون بعقود.

(104) أجور العمال.

(105) علاوة غلاء المعيشة الشخصية.

(106) علاوة غلاء المعيشة العائلية

وهكذا.

المجموعة (200) النفقات التشغيلية:

المادة (107) العلاوة الأساسية.

(108) العلاوة الفنية.

وهكذا.

المجموعة (300) النفقات التحويلية:

(301) ضمان اجتماعي.

(302) مساهمات.

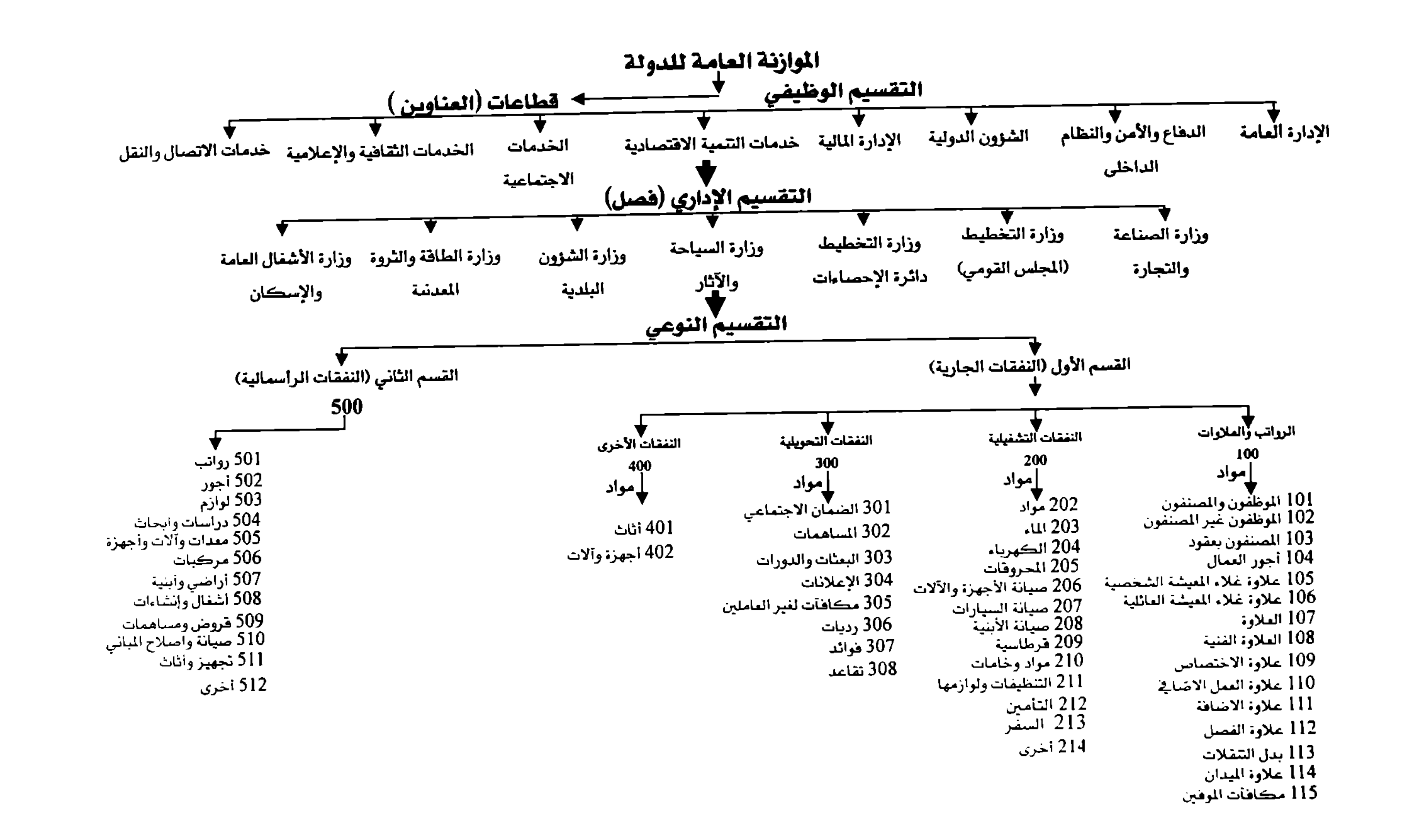
وهكذا

المجموعة (400) النفقات الأخرى:

(401) أثاث.

(402) أجهزة وآلات ومعدات

ويبين المخطط التالي تفاصيل التبويب في الموازنة الأردنية.



الموازنة العامة للدولة
التقسيم الوظيفي
قطاعات (العناوين)
الإدارة العامة
الدفاع والأمن والنظام الداخلى
الشؤون الدولية
الإدارة المالية
خدمات التمية الاقتصادية
الخدمات الاجتماعية
الخدمات الثقافية والإعلامية
خدمات الاتصال والنقل
التقسيم الإداري (فصل)
وزارة الصناعة والتجارة
وزارة التخطيط (المجلس القومي)
وزارة التخطيط دائرة الإحصاءات
وزارة السياحة والآثار
وزارة الشؤون البلدية
وزارة الطاقة والثروة المعدنة
وزارة الأشغال العامة والإسكان
التقسيم النوعي
القسم الأول (النفقات الجارية)
القسم الثاني (النفقات الرأسمالية)
500
الرواتب والعلاوات
100
مواد
101 الموظفون والمصنفون
102 الموظفون غير المصنفون
103 المصنفون بعقود
104 أجور العمال
105 علاوة غلاء المعيشة الشخصية
106 علاوة غلاء المعيشة العائلية
107 العلاوة
108 العلاوة الفنية
109 علاوة الاختصاص
110 علاوة العمل الاضافي
111 علاوة الاضافة
112 علاوة الفصل
113 بدل التنقلات
114 علاوة الميدان
115 مكافآت الموفين
النفقات التشغيلية
200
مواد
202 مواد
203 الماء
204 الكهرباء
205 المحروقات
206 صيانة الأجهزة والآلات
207 صيانة السيارات
208 صيانة الأبنية
209 قرطاسية
210 مواد وخامات
211 التنظيفات ولوازمها
212 التأمين
213 السفر
214 أخرى
النفقات التحويلية
300
مواد
301 الضمان الاجتماعي
302 المساهمات
303 البعثات والدورات
304 الإعلانات
305 مكافآت لغير العاملين
306 رديات
307 فوائد
308 تقاعد
النفقات الأخرى
400
مواد
401 أثاث
402 اجهزة وآلات
501 رواتب
502 أجور
503 لوازم
504 دراسات وابحاث
505 معدات وآلات وأجهزة
506 مركبات
507 أراضي وأبنية
508 اشغال وإنشاءات
509 قروض ومساهمات
510 صيانة واصلاح المباني
511 تجهيز وأثاث
512 أخرى

الفصل الخامس

الآثار الاقتصادية للنفقات العامة [1]

أصبح دور النفقات العامة – وهي تمثل نسبة كبيرة من الدخل القومي – مهماً ومؤثراً في الاقتصاد القومي، وقد أدركت معظم الدول هذا التأثير وبدأت تستخدم النفقات العامة بوصفها أداة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية.

ولا شك أن تأثير النفقات العامة لا يمكن أن يعرف بمعزل عن آثار الاقتطاعات التي تمثلها الإيرادات العامة، ذلك لأن النفقات العامة والإيرادات العامة (الضرائب) هما في الحقيقة فرعي سياسة واحدة هي السياسة المالية. ومع ذلك ولأسباب منهجية سنتناول آثار النفقات العامة في هذا الفصل وسنتناول بالدراسة آثار الضرائب لاحقاً.

وللنفقات العامة آثار في الإنتاج والاستهلاك والتوزيع والاستقرار وهي الموضوعات التي سنتناولها تباعاً.

المبحث الأول

أثر النفقات العامة في الإنتاج

تؤثر النفقات العامة في الإنتاج القومي ويمكن القول أن تلك النفقات يمكن أن تكون آثار مباشرة أو آثار غير مباشرة.

---

(1) حول هذا الموضوع يراجع:

- د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص 115 - 142.
- د. علي العربي و د. عبد اللطيف عساف، إدارة المالية العامة، لم يحدد تاريخ الطبع ولا مكانه، ص55- 62.
- د. حسن عواضة، المالية العامة، دار الطليعة، بيروت، 1967، ص 369- 379.
- د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، مرجع سابق، ص 121- 133.
- د. علي كنعان، اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية، منشورات دار الحسنين، دمشق، 1997، ص 162- 177.
- د. محمود حسين الوادي و د. زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2000، ص 116- 128.

أولا: الآثار غير المباشرة:

من المعروف أن للنفقات العامة تأثير على الإنتاج من خلال ما تؤدي إليه من زيادة في قدرة الأفراد على العمل أو الرغبة فيه، ذلك لأن النفقات العامة التي تتخذ صورة النفقات على الصحة والتعليم والضمان الاجتماعي تؤدي بلا شك إلى زيادة قدرة على الإنتاج والرغبة فيه من خلال ما توفره من رعاية صحية واستقرار نفسي ناتج عن شعور العامل بالأمان ومستوى تعليمي يرفع مستوى أداء العامل أو بعبارة أخرى إن تلك النفقات تؤثر في الإنتاج عن طريق تأثيرها في قدرة الأفراد على العمل فهي تعمل على زيادة كفاية الأفراد وقدرتهم الذهنية والجسمية وتأمنهم مخاطر المستقبل مما يزيد من قدرتهم على الإنتاج والادخار أيضاً، إذ أن زيادة توزيع الدخول تؤدي إلى زيادة الموارد للمستفيدين وبهذا الشكل تزيد من إمكانيتهم في الادخار إذ يعتمد الادخار على مستوى دخول الأفراد.

ثانياً: الآثار المباشرة:

تؤثر النفقات العامة تأثيراً غير مباشر في الإنتاج من خلال ما يعرف بأثر المضاعف والمعجل.

والمضاعف هو مصطلح يستعمل في التحليل الاقتصادي لبيان الأثر المتراكم الناتج عن الزيادة الحاصلة في الإنفاق أو النقص فيه بالنسبة للدخل القومي. أو هو بعبارة أخرى المعامل العددي الذي يوضح لنا مقدار الزيادة في الدخل القومي الناتجة عن الزيادة في الإنفاق القومي من خلال ما تؤدي إليه تلك الزيادة من تأثيرات في الاستهلاك.

أو هو العدد الذي إذا ضرب في الزيادة الأولية للإنفاق أعطى الزيادة النهائية في الدخل القومي، وهذا العدد هو الميل الحدي للاستهلاك ويستخرج من خلال:

$$\frac{\Delta \text{ الاستهلاك}}{\Delta \text{ الدخل}} \quad \text{أي} \quad \frac{\text{التغيير في الاستهلاك}}{\text{التغيير في الدخل}}$$

إذ لو كان التغيير في الاستهلاك 20 والتغيير في الدخل 80 فإن:

$$\text{الميل الحدي} = \frac{20}{80} = \frac{1}{4}$$

ويمكن استخراج المضاعف وفق صيغتين هما الصيغة الرياضية والصيغة الحسابية:

الصيغة الرياضية هي:

$$\frac{1}{1 - \text{الميل الحدي للاستهلاك}}$$

وعليه إذا كانت الزيادة في الإنفاق بمقدار 20 فإن مقدار المضاعف سيكون وعلى افتراض أن الميل الحدي للاستهلاك يساوي 0.8 أو 5/4 فإن الزيادة النهائية ستكون:

$$100 = \frac{5 X 20}{1} = \frac{20}{5/1} = \frac{1}{5/4 - 1} X 20$$

إذن زيادة في الإنفاق بمقدار 20 أدت إلى زيادة نهائية مقدارها 100 .

أما الزيادة الحسابية:

عدد المرات	الزيادة الأولية	الاستهلاك	الادخار	الزيادة النهائية
1	20	-	-	20
2		16	4	16
3		12.8	3.2	12.8
4		10	2.8	10
5		8	2.0	8
6		6.4	1.6	6.4
7		-	-	-
8		صفر	صفر	صفر
	20	80	20	100

ويمكن إيضاح ذلك بأن الزيادة في الإنفاق بمقدار (20) قد انعكست على دخول الأفراد فزادت بهذا المقدار إذ سيستخدمون جزءً منه للاستهلاك والجزء الآخر للادخار والذي يتوقف على الميل الحدي للاستهلاك ومقداره 5/4 أو 0.8 ويبلغ (16) ويدخر الجزء الباقي ومقداره (4) وأن المبلغ المخصص للاستهلاك (16) سوف يتسلمه أشخاص آخرون وهم بدورهم سينفقون منه (12.8) ويدخرون الباقي ومقداره (3.2) وهكذا حتى يتلاشى الاستهلاك ويصبح صفراً وعندئذ سيكون مجموع الزيادة في الادخار مساوياً للزيادة الأولية في الإنفاق (20) وسيكون مجموع الزيادة في الدخل (100) وهو مساوياً للمضاعف X الزيادة في الإنفاق.

وعلى ذلك أن الزيادة الحاصلة في الإنفاق ستؤدي ومن خلال أثر المضاعف إلى زيادات متتالية تفوق في حجمها الزيادة الأولية. ويشترط لضمان فعالية السياسة

الإنفاقية أن تكون الزيادة الحاصلة في الإنفاق هي زيادة صافية في تيار الإنفاق النقدي وبالتالي يفضل تمويلها من خلال الإصدار النقدي، القروض الخارجية، الإعانات، الاقتراض من البنوك إذا كان مصدر القرض نقوداً خاملة.

ولكي تكتمل الفائدة لا بد من الإشارة إلى أن أثر المضاعف يتوقف على مقدار سياسة الدولة في مجال الضرائب وعلى نوعية الإنفاق. ذلك لأن زيادة الضرائب تعمل باتجاه معاكس لاتجاه الزيادة الحاصلة في الإنفاق. ففي الوقت الذي يؤدي فيه الإنفاق إلى تأثيرات إيجابية تؤدي الزيادة في الضرائب إلى تأثيرات سلبية ولذا فإن الصيغة الرياضية لمضاعف الضريبة يكون بالشكل الآتي:

$$\frac{\text{الميل الحدي للاستهلاك}}{\text{1- الميل الحدي للاستهلاك}}$$

فإذا فرضنا أن الميل الحدي للاستهلاك هو 5/4 أو 0.8 فإن المضاعف سيكون:

$$4 - = \frac{5/4 -}{5/4-1}$$

والسؤال المطروح هو إذا زادت الدولة من الضرائب والإنفاق بالمقدار نفسه فما هو الأثر النهائي في الدخل القومي؟

للإجابة على هذا السؤال يجب أن نفرق بين حالتين حالة زيادة النفقات التحويلية وحالة زيادة النفقات الجارية. ومن المعروف أن مضاعف النفقات التحويلية يكون أكبر من مضاعف النفقات الجارية وهو يشابه مضاعف الضريبة مع اختلاف الإشارة في كل منهما. أي أن مضاعف النفقات التحويلية هو:

$$\frac{\text{الميل الحدي للاستهلاك}}{\text{1- الميل الحدي للاستهلاك}}$$

ولنفترض الآن أن الدولة قد زادت إنفاقها وضرائبها بمقدار 100 مليون وحدة نقدية فما هو الأثر النهائي؟

قد يتبادر إلى الذهن أنه طالما أن الزيادة واحدة وأن الموازنة متوازنة فالحصيلة ستكون صفر إلا أن المسألة تختلف كما يتضح:

مضاعف الإنفاق = $\frac{1}{5/4 \ -1}$ = 500 مليون وحدة نقدية.

مضاعف الضريبة = 100 $\frac{5/4 -}{5/4-1}$ = – 400

ومن ثم فإن الأثر النهائي سيكون 400 (مضاعف الإنفاق) — 400 (مضاعف الضريبة = 100) وعليه إذا أرادات الدولة الحصول على مضاعف الإنفاق كاملاً فعليها إما الامتناع عن زيادة الضرائب والاتجاه لتمويل الإنفاق من مصادر أخرى أو زيادة الإنفاق بمقدار 180 مليون وحدة نقدية أما إذا أرادت أن تجعل تأثير الزيادة في الإنفاق عن طريق المضاعف محايداً فعليها أن تزيد الإنفاق بمقدار 80 مليون وحدة نقدية.

المعجل:

بعد أن يبدأ تأثير المضاعف في الاستهلاك تبدأ تأثيرات أخرى في الاستثمار تسمى بأثر المعجل والاستثمار المولد وهو مشتق من الطلب على أموال الاستهلاك، لأن الزيادة في الطلب على أموال الاستهلاك سيترتب عليه تغيراً في الإنفاق الاستثماري من خلال زيادة الطلب على وسائل الإنتاج الثابتة (الآلات والمعدات) وتفسير ذلك أن الزيادة في الدخل بقيمة المضاعف سوف تؤدي إلى زيادة الطلب على أموال الاستهلاك إذ سيجد المنتجون بعد مدة عام قدرتهم على تلبية الطلب الاستهلاكي إلى بنصب الآلات والمعدات الجديدة فيزداد طلبهم على هذه الأموال.

ولتوضيح ذلك نأخذ المثال الآتي:

لنفرض أننا بصدد صناعة استهلاكية وليكن مصنعاً لصناعة الأحذية وأن هذه الصناعة تلك (100) ماكنة وأن معدل الاندثار السنوي هو 10٪ أي أن المطلوب سنوياً شراء 10 مكائن لتعويض الاندثار من أجل المحافظة على معدل إنتاجه البالغ (10000) زوج من الأحذية فإذا كان نصيب هذه الصناعة من الزيادة في الاستهلاك الناتج عن المضاعف هو (1000) زوج أي 10٪ من الإنتاج الكلي فإن أثر ذلك يفرض على المنتج شراء (10) ماكنات سنوياً (10) لتعويض الاندثار و(10) أي للاستبدال وهذا يعني أن زيادة في الطلب على أموال الاستهلاك مقدارها 10٪ أدت إلى زيادة في الطلب على أموال الاستثمار مقدارها 100٪.

المبحث الثاني

أثر النفقات في الاستقرار الاقتصادي

يتعرض الاقتصاد القومي إلى حالات من عدم التوازن أي حالة انكماش في الاقتصاد أو حالة الكساد التضخمي.

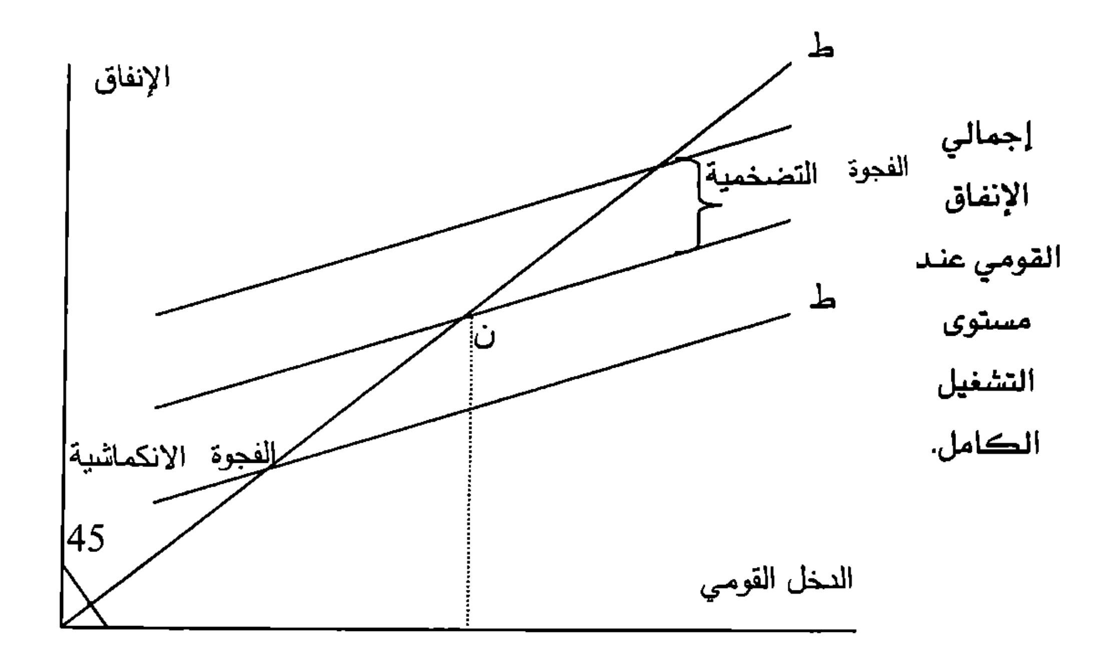
وتعني حالة التضخم قصور العرض الكلي عن مواكبة الطلب الكلي أي هي الحالة التي يفوق فيها إجمالي الإنفاق القومي (استهلاكي + استثماري + حكومي + صافي التعامل مع العالم الخارجي) إجمالي الإنتاج القومي ... أو هو بعبارة مبسطة جداً كمية كبيرة من النقود تطارد كمية قليلة من السلع وهذا يعني زيادة إجمالي الطلب على السلع والخدمات على إنتاج على إجمالي الإنتاج يؤدي ذلك إلى ارتفاع الأسعار بمعدلات تتزايد نسبتها كلما تزايد حجم الفجوة التضخمية وهي مقدار الزيادة في الطلب الكلي عن العرض الكلي.

وحالة الانكماش هذه حالة معاكسة تماماً، إذ تتمثل بقصور في الطلب الكلي عن العرض الكلي أي هي الحالة التي يقل فيها إجمالي الإنفاق القومي عن إجمالي الإنتاج القومي، أو هو بعبارة مبسطة كمية قليلة من النقود تطارد كمية كبيرة من السلع فيؤدي ذلك انخفاض في الأسعار وتفشي البطالة بمعدلات تتزايد كلما اتسعت الفجوة الانكماشية وهي مقدار الزيادة في العرض الكلي عن الطلب الكلي.

كما يوضح ذلك الأتي[1] :

---

(1)انظر: د. عبد الوهاب امين والدكتور عبد الحميد الباشا: مبادئ الاقتصاد، الجزء الثاني، الاقتصاد الكلي، دار المعرفة، الكويت، 1983، ص 147 .



أمام هذه الحالة تتدخل الدولة باستخدام أدواتها المالية أي باستخدام أدوات السياسة المالية وهما السياسة الإنفاقية والسياسة الضريبية.

فحيث أن أسباب التضخم هي ارتفاع في الطلب الكلي أي أن هناك قوة شرائية زائدة تقوم الدولة في هذه الحالة بالعمل على امتصاص تلك الزيادة تمهيداً لتخلص من الفجوة التضخمية من خلال خفض الإنفاق الحكومي الذي يمثل أحد المكونات الرئيسة للإنفاق القومي على أوجه الإنفاق المتعلقة بالمواد والسلع الكمالية والحد من صور الإسراف والتبذير في القطاع الحكومي مع عدم الإخلال بأي شكل من أشكال الإنفاق التي تهدف إلى زيادة الطاقة الإنتاجية ... يصاحب ذلك زيادة في حجم الضرائب.

أما في حالة الانكماش وعندما تحدد المشكلة في قصور الطلب الكلي أي أن هناك ثمة حاجة لخلق قوة شرائية جديدة بهدف تحفيز الطلب الفعلي تكون الإجراءات المتخذة من قبل الدولة باستخدام أدوات السياسة المالية هي إجراءات معاكسة لحالة التضخم حيث تقوم الدولة بزيادة الإنفاق الحكومي وتخفيض الضرائب بما يؤدي إلى تحفيز وتشجيع الإنفاق القومي حتى يقترب مستواه من مستوى الإنتاج القومي فتختفي تدريجياً الفجوة الانكماشية.

المبحث الثالث

أثر الإنفاق العام في توزيع الدخل القومي

يتعرض الدخل القومي إلى نوعين من التوزيع هما:

أولاً: لتوزيع الأولي او توزيع الدخل بين المنتجين اي بين من ساهموا في العملية الإنتاجية، في صورة مكافأة لعوامل الإنتاج في شكل أجور وفوائد وربح وريع.

ثانياً: إعادة توزيع الدخل القومي أو التوزيعة الثانية وهو إعادة توزيع الدخل بين المستهلكين ونقصد به الدولة ونظراً لعدم عدالة التوزيع الأولي للدخل تتحقق العدالة الاجتماعية أو تتحقق أهداف اقتصادية برفع الطلب الفعلي.

ومن خلال التوزيعين يكون للإنفاق العام دور مهم نوضحه في الآتي:

دور النفقات العامة في توزيع الدخل:

تمارس الدولة دورها في توزيع الدخل والتأثير فيه عن طريق تدخلها في تحديد الاثمان أو مكافأة عوامل الانتاج وتتخذ أحد الشكلين الآتيين مباشر من خلال تحديد الأجور (وضع حد أدنى للأجور) وتحديد الفائدة (اقرار حد معين لسعر الفائدة) وتحديد الإيجارات (تثبيت نسبة قصيرة للإيجار) وتحديد الأرباح (السماح بتوزيع نسبة معينة منه)، أما التوزيع غير المباشر فيتم من خلال تحديد أثمان السلع والخدمات المنتجة ويترتب على التدخل في الأسعار التأثير في عوائد الانتاج.

دور النفقات في اعادة توزيع الدخل القومي:

يمكن التعرف على دور النفقات العامة في اعادة توزيع الدخل القومي من خلال:

1. يترتب على النفقات التحويلية الاجتماعية المتمثلة بالنفقات التعليمية والصحية والثقافية والتي يتم توزيعها مجاناً أو بأسعار تقل عن كلفة انتاجها اعادة لتوزيع الدخل القومي للفئات المستفيدة وهي الفئات ذات الدخل المحدود.
2. يترتب على النفقات التحويلية العينية المتمثلة بالاعانات الاقتصادية والمالية المدفوعة لبعض المشروعات بقصد خفض أو تثبيت أسعارها اعادة لتوزيع الدخل في مصلحة الأفراد المستهلكين لهذه السلعة.

ويتخذ التوزيع النهائي أي اعادة التوزيع اتجاهات مختلفة هي:

أولاً: التوزيع القطاعي أو توزيع الدخل بين القطاعات الزراعية والصناعية والخدمية من خلال توجيه النفقات الاستهلاكية للقطاع المرغوب بتنميته.

ثانياً: اعادة التوزيع الرأسية وهي اعادة التوزيع باتجاه الطبقات الفقيرة حيث تفرض ضرائب تصاعدية على دخول الطبقة الغنية وتوجه حصيلتها او البعض من تلك الحصيلة باتجاه الطبقات الفقيرة على شكل نفقات صحية أو تفقات تعليمية أو دعم لأسعار السلع الاستهلاكية الضرورية ويتوقف مدى فاعلية هذا التوزيع على نسبة ما تمثله النفقات إلى الدخل القومي.

السؤال الأول: أجب عن الأسئلة الآتية:

1. عرف النفقة العامة ثم استخلص من خلال التعريف عناصرها.
2. للنفقة العامة قواعد يجب مراعاتها فما هي هذه القواعد.
3. ماهي الحدود أو الضوابط الذي يخضع لها الإنفاق في أية دولة من الدول.
4. يخضع الإنفاق في أية دولة إلى قانون التزايد المستمد للإنفاق العام، وضح أنواع التزايد ثم بين أسباب كل نوع من هذه الأنواع.
5. ما المقصود بالتزايد الظاهري للنفقات العامة وما هي أسبابه.
6. ما المقصود بالتزايد الحقيقي للنفقات العامة وما هي أسبابه؟
7. ما المقصود التقسيمات العلمية للنفقات العامة وما هي هذه التقسيمات؟
8. ما المقصود بالتقسيمات العملية أو التطبيقية وما هي هذه التقسيمات؟
9. ما هي التقسيمات التي اعتمدها المشرع الأردني؟
10. تناول تقسيمات النفقات العامة من حيث المقابل موضحاً معيار التفرقة بين كل منهما ثم أنواعها.
11. ما هي معايير التفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية في مجال التقسيمات العملية (التقسيمات النوعية).

السؤال الثاني: ناقش العبارات الآتية:

1. النفقة العامة مبلغ نقدي.
2. يتطلب الأمر حتى نكون أمام نفقة عامة أن تكون تلك النفقة صادرة عن جهة عامة.
3. يذهب بعض الفقهاء إلى ضرورة الأخذ بتعريف واسع للنفقات العامة يعتمد على

معيار الملكية للأموال المنفقة.

4. لا يكفي أن يتوفر شرط نقدية الإنفاق وصدوره من جهة عامة وإنما يتطلب الأمر أن يؤدي الإنفاق إلى تحقيق منفعة عامة.
5. يجب أن تتبع الدولة في إنفاقها قاعدة الترشيد (الاقتصاد) لا التقتير ولا التبذير.
6. لا يجوز الصرف أو الارتباط بالصرف إلا بعد حصول الإذن من الجهة المختصة.
7. العدالة في توزيع الإنفاق يبررها تحقيق ضابط المنفعة.
8. اختلاف دور الدولة من الحياد إلى التدخل إلى الدولة المنتجة ضابطاً مهما من ضوابط الإنفاق العام.
9. قد تكون اقتصاد الدولة في حالة انكماش وقد يكون في حالة تضخم فما هو أثر كل منهما في حجم الإنفاق العام.
10. يعتبر انخفاض قيمة النقود سبباً من أسباب الزيادة الظاهرية للنفقات العامة.
11. تعتبر أساليب الحسابات الحكومية سبباً من أسباب الزيادة الظاهرية للنفقات العامة.
12. من الأسباب الحقيقية لزيادة النفقات العامة تطور السياسة الاقتصادية من الحياد إلى التدخل من ناحية التنافس الدولي والتقدم الاقتصادي من ناحية أخرى.
13. إن الفلسفة المتدخلة لم تعمل على إحلال سياسة اقتصادية جديدة محل سياسة اقتصادية قديمة وإنما إلى إحلال سياسة اجتماعية جديدة محل سياسة اجتماعية قديمة الأمر الذي أدى إلى تزايد النفقات العامة.
14. تعد العوامل السياسية أحد العوامل التي أدت إلى زيادة النفقات العامة.
15. تعتبر النفقات الحربية سبباً من أسباب الزيادة في النفقات العامة.

السؤال الثالث: لماذا تعتبر العبارات الآتية صح او خطأ وما هو تعليقك على ذلك.

1. يعتبر الإنفاق العيني إنفاقا عاماً.
2. إن المعيار الوظيفي لتحديد صفة القائم بالإنفاق لم يأتي بجديد كما يرى ذلك بعض الفقهاء.
3. لا تعتبر قاعدة المنفعة من قواعد النفقة العامة.
4. لم يكن تغير دور الدولة سبباً من أسباب الزيادة في حجم النفقات العامة.
5. يتطلب الانكماش خفض النفقات العامة ويتطلب التضخم زيادتها.
6. تتمتع الدولة بمرونة لا نهاية لها في زيادة إنفاقها.

7. يعتبر التضخم سبباً حقيقياً لزيادة النفقات العامة.
8. تعتبر التغير في أساليب الحسابات الحكومية سبباً ظاهرياً لزيادة النفقات العامة.
9. تؤدي الأسباب الإدارية إلى زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية.
10. تختلف النفقات التحويلية عن النفقات الحقيقية من حيث الدورية والانتظام.
11. تختلف النفقات العادية عن النفقات غير العادية من حيث عنصر المقابل.
12. المنافع والخدمات القابلة للتجزئة هي تلك المنافع التي لا يمكن معرفة نصيبها الفرد منها ولذا فهي تمول عن طريق الضرائب، أما المنافع والخدمات غير القابلة للتجزئة فهي تلك الخدمات التي يمكن معرفة نصيب الفرد منها وبالتالي يتم تمويلها عن طريق الرسوم والثمن العام.
13. يعتمد التقسيم الوظيفي على تقسيم النفقات العامة حسب طبيعتها إلى نفقات جارية واستثمارية.

الباب الثاني

الإيرادات العامة

الباب الثاني
الإيرادات العامة

يتطلب الأمر لقيام الدولة بوظيفتها، حصولها على تمويل لإنفاقها العام أي أن تحصل على الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، وهذه الموارد المالية هي التي يطلق عليها بالإيرادات العامة للدولة.

وإذا كانت الإيرادات العامة تنحصر أهدافها في ظل الفكر المالي التقليدي في تغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بوظيفتها التقليدية، فإن الإيرادات العامة في الوقت الحاضر ترمي بالإضافة إلى ذلك إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أي أنها أصبحت أداة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي أو بعبارة أخرى أصبحت مع النفقات العامة أدوات للسياسة المالية التي تسعى الدولة من خلالها لتحقيق أهدافها.

وكما لحق التطور مضمون الإيرادات العامة وأهدافها لحق التطور أيضاً أنواع الإيرادات العامة فلم تعد قاصرة على الضرائب والرسوم وإنما امتدت إلى القروض استثناءً بل تنوعت مصادرها ليضاف إليها إيرادات الدول من القطاع العام والإصدار النقدي الجديد وغيرها من المصادر.

وإذا كان كتاب المالية العامة[1] قد قدموا الكثير من الأفكار الخاصة بتقسيم الإيرادات العامة على أساس ما يجمع كل مجموعة من الإيرادات من خصائص تميزها عن غيرها. فإن تلك التقسيمات لم تسلم جميعاً من النقد نظراً لما يشوبها من تدخل وتضارب وإن كانت تلك التقسيمات لا تخلو من أهمية وفائدة يمكن من خلالها إلقاء

---

(1) يراجع حول تفاصيل تلك التقسيمات كل من:

- د. عبد العال الصكبان: مقدمة في علم المالية العامة في العراق، الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1976، ص 136- 141.
- د. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، 1974، ص253- 256.
- د. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1975، ص 192- 200.
- Dalton H "Principles of Public Finance" Routledge and Kegan Paul Ltd., London, 1971, PP. 17-22.
- Taylor P "Economics of Public Finance" 3rd E.d..1970. PP. 248-263 .

الضوء على الطبيعة الخاصة بكل نوع منها ومدى اعتماد الدولة على نوع دون آخر تبعاً لما يفرضه الواقع من ظروف اقتصادية واجتماعية أو سياسية.

وبصرف النظر عن تلك التقسيمات النظرية فإن أنواع الإيرادات العامة لا تتعدى ما يأتي:

1. إيرادات أملاك الدولة.
2. الرسوم.
3. الغرامات.
4. الضرائب.
5. القروض.
6. الإعانات.
7. الإصدار النقدي الجديد.

وسوف نتناول هذه الأنواع في الفصول الآتية.

الفصل الأول
إيرادات أملاك الدولة

تحتل إيرادات الدولة من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية أهمية خاصة بين مصادر الإيرادات العامة الأخرى بشكل خاص في البلدان التي يتوسع فيها القطاع العام.

ويقصد بأملاك الدولة الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة سواء ملكية عامة، وهي تلك الخاضعة لأحكام القانون العام، أم ملكية خاصة وهي تلك الخاضعة لأحكام القانون الخاص، ولذا يطلق على الأموال الأولى الدومين[1] العام وهي تلك المعدة للنفع العام ولا تقصد الدولة تحقيق الربح هدفاً مباشراً من خلال استغلالها، ومثال ذلك الطرق العمومية والأنهار والجسور والمدارس والملاجئ والمتاحف والمباني الحكومية ... الخ ، والأصل هو ترك استعمال هذه الأموال للكافة بالمجان وتتحمل الدولة تكاليف الإنفاق على هذا الدومين الذي يتم تمويله عن طريق الضرائب[2]. فالدومين العام ليس الغرض منه الحصول على إيراد معين، ولذا تتحمل الدولة عادة نفقات كبيرة في سبيل المحافظة عليه وتهيئته للانتفاع به من قبل الأفراد، ومع ذلك قد يدر هذا الدومين دخلاً في بعض الحالات عندما تقرر الدولة رسماً معيناً مقابل الانتفاع به واستخدامه كما لو قررت الدولة رسماً مقابل زيارة الحدائق العامة والمناطق أو استخدام الطرق العامة أو تأجير الأرصفة والغرض من هذه الرسوم ليس الحصول على الإيراد وإنما تنظيم استعمال الأفراد لأموال الدومين العام بما يتفق وصالح الجماعة.

كما يطلق على الأموال الثانية مصطلح الدومين الخاص، وهي تلك الأموال المعدة للاستغلال الاقتصادي وتأتي أهمية هذا المورد نظراً لما يتمتع به الدومين من صفة الاستمرار ومن ثم فهو مورد مستمر ويتجدد سنوياً. ولا يقصد بذلك أن يتكرر سنوياً بنفس المقدار وإنما تكراره سنة بعد أخرى[3].

---

(1) يطلق كتاب المالية العامة العرب كلمة الدومين على أملاك الدولة وهي بالأصل كلمة أجنبية شاع استعمالها لديهم.

(2) د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص 204 .

(3) د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص 18 .

وبما أن الدومين الخاص، كما أشرنا إلى ذلك، هو المعد للاستغلال الاقتصادي فهو وحده بشكل عام يدر إيراداً ومن ثم فهو وحده الذي يعنيه علماء المالية بدخل الدولة من أملاكها كمصدر من مصادر الإيرادات.

ويمكن تقسيم الدومين الخاص، تبعاً لنوع الأموال التي يتكون منها إلى ثلاثة أنواع، هي: الدومين العقاري، الدومين الصناعي والتجاري، الدومين المالي، وسنتناول بالدراسة تلك الأنواع فيما يأتي(1) :

المبحث الأول

الدومين العقاري

يتكون هذا الدومين من الأراضي الزراعية والغابات (الدومين الزراعي) والمناجم والمحاجر (الدومين الاستخراجي) والأبنية السكنية التي تنشئها الدولة مساهمة منها في حل أزمة السكن ومن ثم تعد الإيجارات المتحققة عن إيجار هذه المساكن إلى المواطنين من موارد ذلك الدومين.

وقد كان الدومين الزراعي، من أهم أنواع الدومين الخاص، ولذا فهو يشكل ما يعرف بالدومين التقليدي، وقد بدأ هذا الدومين يفقد أهميته ابتداء من القرن الثاني عشر للميلاد لمجموعة من الاعتبارات تكمن أهميتها في التيار الفكري الذي ساد في تلك الفترة والذي يرى أن الاستغلال الخاص (الفردي) للأراضي الزراعية أفضل وأجدى من الاستغلال العام (الحكومي) أما بالنسبة للغابات فقد اتجه الفكر المالي حتى في مرحلته التقليدية اتجاهاً مغايراً لموقفه من الأراضي الزراعية حيث أن الدولة أكثر قدرة على استغلالها والعناية بها وتوسيعها من الأفراد لما يتطلبه ذلك من أموال كبيرة من ناحية ولأنها لا تعطي إيراداً إلا بعد مضي فترة طويلة. وعليه فإن الدولة وحدها تستطيع تجميد استثماراتها لفترة طويلة من الزمن حتى تنتهي الدورة الإنتاجية.

---

(1) يراجع حول ذلك ما يلي:

- د. رفعت المحجوب: نفس المرجع، ص 21- 25، د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 203- 207، د. عادل حشيش، المرجع السابق، ص 263- 273، د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص 154- 150، د. عاطف صدقي، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص 240- 255 .
- Dalton Op Cit PP. 126-133.
- Dalton Op Cit PP. 264-281.

أما الدومين الاستخراجي، أي المناجم والمحاجر ومصادر الثروة المعدنية فيذهب الفكر المالي إلى أن ملكيتها يجب أن تكون بيد الدولة، أما استغلالها فتختلف الدول فيما بينها حول هذا الموضوع، فمنها من يرى ضرورة استغلال الدولة لها بشكل مباشر نظراً لما يمثله هذا الدومين من دور حيوي في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي، في حين يذهب بعضها الآخر إلى ترك أمر استغلالها إلى الأفراد مع الإشراف على هذا الاستغلال بغية حماية الثروة الوطنية نظراً لعدم توفر الخبرة والدراية الفنية لبعض الدول على أن تتقاضى من الشركات أو الأفراد نسبة معينة من الأرباح أو مبلغاً يحدد سنوياً يتم الاتفاق عليه وقد تأخذ صورة الإشراف شكل اشتراك الدولة مع الأفراد في استغلال المناجم وغيرها والواقع أن الأخذ بأي الفكرتين يتوقف أساساً على الفكر الذي يصدر عنه من يناقش هذا الموضوع ففي حين يذهب الفكر الاشتراكي إلى توسيع نطاق الملكية العامة يذهب الفكر الرأسمالي إلى العكس من ذلك.

المبحث الثاني

الدومين التجاري والصناعي

يضم الدومين التجاري والصناعي مختلف المشروعات العامة ذات الطابع التجاري أو الصناعي.

ويتضح من خلال استقراء التاريخ المالي، أن هذا الدومين لا يمثل أهمية كبيرة في الماضي وقد ظهر في النصف الثاني من القرن التاسع عشر غير أن نطاقه ظل تحت تأثير المذهب الفردي محدداً بتلك المشروعات التي لا يقدم عليها النشاط الخاص، أما لأنها تتطلب رؤوس أموال كبيرة قد لا يتيسر للقطاع الخاص توفيرها بالقدر الذي يحفز ذلك القطاع على استثمار أمواله بها. أو لأنها من المرافق الأساسية التي ترى الدولة ضرورة أن تكون ملكيتها وإدارتها لها بغية ضمان استمرار الخدمة وتقديمها بأثمان منخفضة، ومن أمثال تلك المشروعات النفط والغاز والكهرباء والماء وهي مشروعات لا ترمي الدولة من خلالها إلى تحقيق الربح وإنما تحقيق النفع العام أيضاً.

ومع بداية القرن العشرين، وبالتحديد الثلث الأول منه، حيث بدأ الانحلال يظهر واضحاً في التكوين الفكري للمذهب الفردي وبدأ بالترنح تحت تأثير الأزمات الاقتصادية بزغ على الساحة فلسفة اقتصادية جديدة تدعو إلى تدخل الدولة وسيلة لعلاج تلك الأزمات فكان من تأثيرها اتساع نطاق الدومين التجاري والصناعي وازدادت

أهميته في الدول الرأسمالية وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث اتسعت حركة التأميم، وقد بدأت أهمية هذا القطاع تتحسر تدريجياً بعد ظهور دعوات الخصخصة حيث بدأت الكثير من الدول التخلي عن قطاعها العام فكان ذلك إحياء لدعوات الفكر الاقتصادي والمالي التقليدي الذي كان يصف الدولة بالزارع السيئ والصانع السيئ. أو على أساس أن المشروعات الصناعية والتجارية العامة أقل كفاءة وأكثر كلفة عند مقارنتها مع المشروعات الخاصة وسبب ذلك يرجع إلى انعدام الحافز عند موظفي الدولة وسريان الروح الروتينية التي لا تميل إلى الإبداع في العمل.

ومع ذلك فإذا كانت الغاية المالية مهمة ترنو إلى تحقيقها الدولة من خلال تلك المشروعات فقد ترمي الدولة إلى تحقيق غايات مباشرة أخرى لنشاطها الصناعي تتمثل بما يأتي:

غاية اجتماعية:

تتمثل في توفير خدمة أو سلعة بثمن معقول لفئات معينة من المواطنين بشروط خاصة لا يمكن تحقيقها إذا ترك الأمر للنشاط الخاص كمشروعات المياه والكهرباء.

غاية إستراتيجية:

تتمثل في المشروعات التي تستهدف الدولة من خلالها خدمة الأمن القومي والمجهود الحربي لضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدات الحربية.

ومن الطبيعي أنه لا يمكن قياس مدى نجاح تلك المشروعات في الحالتين السابقتين من خلال اعتماد معيار الربحية التجارية، إذا كانت الغاية ليست هي الربح وإنما يمكن اعتماد معيار الربحية الاجتماعية في هذا المجال. وعليه فإن الثمن العام يتحدد في تلك المشروعات (ذات الغاية الاجتماعية) عند المستوى الذي يتيح للطبقات محدودة الدخل الحصول على السلعة التي ينتجها المشروع بأسعار مناسبة ولا تحقق هذه المشروعات في الغالب أرباحاً كبيرة.

المبحث الثالث

الدومين المالي

يقصد بالدومين المالي، محفظة الدولة من الأوراق المالية كالأسهم والسندات المملوكة لها إلى جانب ما تلجأ إليه الدولة من إنشاء مؤسسات الإقراض الاقتصادية والاجتماعية والحرفية، إضافة إلى فوائد القروض التي تمنحها الدولة للهيئات المحلية والمؤسسات والمشروعات العامة، والتي تحصل منها على أرباح تدخل ضمن إيرادات الدولة من أملاكها ويعد هذا الدومين من أحدث أنواع الدومين الخاص ظهوراً، وقد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر ويمكن إرجاع ذلك التطور إلى رغبة الدولة في الإشراف على القطاع الخاص وفي السيطرة على بعض المشروعات ذات النفع العام لكي تضمن توجيهها إلى تحقيق المصلحة العامة، أو لما تسمح به بعض القوانين للمكلف بدفع الضريبة بتسديد الضريبة على التركات من الأسهم والسندات المملوكة لهم. ويمكن القول أن نشأة هذا الدومين، هو السبب المؤدي إلى نشوء ما يعرف بشركات الاقتصاد المختلط أي تلك الشركات التي تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة من خلال اشتراك الدولة مع الأفراد والمنشآت الخاصة في رأس مال المشروع.

ويحقق هذا النموذج (شركات الاقتصاد المختلطة) بعض المزايا وهي[1]:

1. أنه يتجنب مساوئ كل من الاستغلال الحكومي المباشر (القطاع العام) والاستغلال الرأسمالي.
2. أنه يوفق بين المصالح المتعارضة: أصحاب الأعمال، العمال، المستهلكين.

ويوجه بعضهم النقد إلى اتجاه الدولة لاستثمار أموالها في شراء الأسهم والسندات نظراً للخطورة التي يمكن أن يتعرض لها مثل هذا الاستثمار في الأسواق المالية مما يجعل إيراد الدولة غير ثابت أو مضمون.

---

(1)د. محمود رياض عطية: مرجع سابق، ص 132 .

الفصل الثاني
الرســم

يعتبر الرسم مصدراً آخر من مصادر الإيرادات العامة في الدولة وإن كانت أهميته لا تصل إلى أهمية الإيرادات العامة الأخرى، كالضرائب والدومين، ويعد الرسم من الإيرادات الدورية والمنتظمة التي تدخل خزانة الدولة وتساهم في تمويل نفقاتها العامة. كما يعمل على تنظيم الخدمة والحد من الاستغلال. وإذا كانت أهمية الرسوم في الوقت الحاضر قليلة فهي لم تكن كذلك فيما مضى وعلى الأخص في القرون الوسطى والعصور التي تلتها حيث بين لنا استقراء التاريخ المالي أنها كانت في تلك الفترة أكثر موارد الدولة حصيلة بعد الدومين ويمكن إرجاع تلك للأسباب الآتية[1]:

1. إن فرض الرسوم لا يتطلب في الماضي إقراراً وموافقة من السلطة التشريعية كما هي الحال في فرض الضرائب وقد أدى ذلك إلى توسع الدولة في فرض الرسوم.
2. إن فكرة الدولة بكونها تنظيماً يعمل على تحقيق المصلحة العامة لم تكن قد استقرت بعد، بل كانت النظرة الغالبة إلى العلاقة بين الدولة وأفراد مجتمعها قائماً على أساس أنها علاقة تبادل، فتقدم الدولة الخدمات إلى الأفراد ويقدم الآخرون ثمن تلك الخدمة في صورة رسم. وعلى هذا الأساس أصبح من الطبيعي حصول الدولة على الرسوم مقابل ما تقدمه من خدمة الأفراد.
3. أجازت الدولة تخصيص حصيلة الرسم بشكل مباشر إلى الموظفين العاملين على تقديم الخدمة إلى أفراد المجتمع كأجور لهم مقابل عملهم مما يؤدي إلى تخفيف الأعباء المالية عن كاهل الدولة في تمويل نفقاتها التي كانت تمول أساساً عن طريق إيراداتها من دومينها.

غير أن الوضع السابق لم يستمر طويلاً مما أدى إلى تضاؤل أهمية الرسم كإيراد ويمكن إرجاع ذلك للأسباب التالية:

---

(1) انظر في ذلك:
- د.عاطف صدقي: المرجع السابق، ص561- 579
- السيد عبد المولى: المرجع السابق، ص398- 399
- د.رفعت المحجوب: المالية العامة – الكتاب الثاني، المرجع السابق، ص 300- 302
- د. عادل حشيش، المرجع السابق، ص 280- 281

1. استقرار حق الشعب ممثلاً في هيئاته البرلمانية في الموافقة على فرض الرسوم شأنه في ذلك شأن الضرائب مما أدى إلى تقليل اعتماد الدولة على الرسوم حيث أدى ذلك إلى سلب الرسم ما كان له من ميزة في سهولة الالتجاء إليه بدلاً من الضريبة حيث لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون.
2. أدى التطور إلى تغير مفهوم الدولة بحيث أصبحت تنظيماً علوياً يعمل باسم التضامن الاجتماعي لتحقيق المصلحة العامة للمجتمع. فأصبح من اللازم أن يفيد من خدماتها المواطنون كافة بصرف النظر عن قدرتهم على دفع ثمن تلك الخدمات، أو بعبارة أخرى أصبحت الدولة استناداً إلى مبدأ التضامن الاجتماعي مسؤولة عن إشباع الحاجات العامة في مختلف المجالات دون أن يشترط اقتران ذلك بفرض الرسوم على خدماتها حيث يتم تمويل الخدمات من خلال الاعتمادات التي تخصص لكل مرفق من مرافق الدولة في موازنتها العامة.
3. تبين فساد أسلوب السماح للموظفين القائمين على تقديم الخدمة العامة بتحصيل الرسوم لحسابهم مقابل تلك الخدمة كأجر لهم حيث اتضح اهتمامهم بتحصيل أكبر قدم من الرسوم على حساب نوع الخدمة الأمر الذي يتعارض مع فكرة المرفق العام التي شهدت تطوراً كبيراً في الوقت الحاضر.
4. افتقار الرسم للمرونة والغزارة في الحصيلة اللازمتين لنظام مالي حديث يكفل زيادة الحصيلة بمعدل سريع إذا ما واجهت الدولة أزمة مالية تقتضي زيادة سريعة في مواردها إذ يخشى في حالة زيادة سعر الرسم انصراف الأفراد عن طلب الخدمة مما يترتب عليه عدم زيادة الحصيلة العامة للرسوم وفق الحاجة إلى ذلك.
5. إن الرسم وفقاً لطبيعته الفنية لا يسمح بتطبيق مبدأ العدالة من خلال مراعاة مبدأ القدرة على الدفع من ثم فهو لا يسمح بمراعاة الظروف الخاصة بالأفراد.

وقد أدت تلك الاعتبارات إلى تناقص أهمية الرسوم في الدولة الحديثة فقد اتجهت الكثير من الدولة إلى إلغائها مثال ذلك الرسوم التي كانت تفرض على انتقال السلع من مكان إلى آخر داخل نطاق الدولة. أو إلى تحويل بعضها إلى ضرائب مثال ذلك رسوم التوثيق. ولا يعني تضاؤل أهمية الرسم اختفاءه كلية فما زالت الهيئات المحلية تعتمد عليه في الحصول على إيراداتها أو لتغطية تكاليف الخدمة التي يقدم الرسم مقابلها.

المبحث الأول

تعريف الرسم وبيان عناصره

يعرف الرسم بأنه (مبلغ من المال تجبيه الدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى جبراً من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص عاد عليهم من هذه الخدمة)[1].

عناصر الرسم:

يتضح من التعريف السابق أن للرسم عناصر محددة هي:

اولا: الصفة النقدية للرسم:

يجمع غالبية الفقه المالي على أن الرسم يدفع نقداً واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليتلاءم مع التطور الحديث لمالية الدولة، من حيث اتخاذ إيراداتها ونفقاتها الصورة النقدية وعليه أصبح من غير المقبول اتخاذ الرسم الصورة العينية أو استغلال أفراد لفترة معينة لمصلحة الإدارة مقابل الحصول على الخدمة بدلاً من دفع الرسم نقداً. ومع ذلك يرى بعضهم[2] جواز أداء الرسم عينياً وهو أمر إن جاء حدوثه في ظرف طارئ فلا يصح حدوثه في الظروف الاعتيادية.

(1) يجمع الفقة المالي على هذا التعريف انظر في ذلك ما يلي:

- د. عبد الرؤوف نعمة الصافي ضريبة الدمغة في القانون المقارن، دراسة فقهية قضائية في التشريعين المصري والعراقي "رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة 1975- 1976، ص51.
- د. عادل حشيش المرجع السابق، ص 375، د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص39
- د. عبد الحميد محمد القاضي "اقتصاديات المالية العامة"، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1980، ص33
- د. حسين عواضة "المالية العامة"، دار الطليعة، بيروت، 1967، ص389
- د. عبد المنعم فوزي "مذكرات في المالية العامة" ،دار النهضة، الطبعة الأولى، مؤسسة المطبوعات الحديثة، الاسكندرية، 1961 ص 13
- د. محمد لبيب شقير "المالية العامة" ، دار النهضة المصرية، القاهرة، 1957، ص266
- Seligman (E.R.A) "Essays in Taxation" 5th Ed. London. 1905 PP. 274-282.

(2) د. رشيد الدقر "علم المالية العامة"، دمشق، 1951، ص357 حيث يرى أن بالإمكان تأدية الرسم عيناً مشار إليه في د.عبد الرؤوف الصافي: المرجع السابق.

ثانيا: الصفة الجبرية للرسم:

يتضمن الرسم عنصر الإجبار حيث يلتزم الأفراد بدفعه عند طلب الخدمة ويأتي عنصر الإجبار من منطلق استقلال الدولة والهيئات العامة الأخرى في وضع نظامه القانوني، من حيث تحديد مقداره، وطرق تحصيله، ومع ذلك فقد أثار عنصر الإجبار الجدل بين كتاب المالية العامة حيث يفرق البعض في هذا المجال بين الإكراه القانوني، والإكراه المعنوي ويقصد بالأول حالة ما إذا كان الفرد مجبراً على طلب الخدمة ولا خيار له في طلبها من عدمه كما هو الحال في الرسوم القضائية ورسوم الشرطة بأنواعها وكذلك رسم خدمة التعليم الإلزامي في الأردن إذ أن الالتجاء إلى المحاكم أو الشرطة حتمي لانفراد الدولة بهذه المرافق ومتى التجأ الفرد لها تحتم عليه دفع الرسم، فالإكراه هنا قانوني، وكذلك الحال في رسوم الخدمة التعليمية الإلزامية حيث لا خيار للفرد في طلبها أو عدم طلبها فهو مجبر على تسجيل أولاده في مرحلة التعليم الابتدائي وإلا وقع تحت طائلة القانون. أما الإكراه المعنوي، فهو حالة ما إذا كان طلب الخدمة متروكاً إلى رغبة الأفراد أنفسهم دونما إجبار من القانون على طلب تلك الخدمة وعليه فهو أي الفرد حر في طلب الخدمة من عدمه فإذا طلبها عليه أن يدفع رسمها المقرر والعكس صحيح، وقد دفع ذلك بعضهم إلى تقسيم الرسوم من حيث عنصر الجبر إلى رسوم إجبارية، وهي تلك التي تستند إلى إجبار المشرع للأفراد على الحصول على الخدمة المفروضة عليها الرسم. والرسوم الاختيارية وهي تلك الرسوم التي لا يجبر الأفراد على الحصول على الخدمة المفروضة عليها الرسم.

ويذهب جانب من الفقه إلى رأي وسط حيث يرى أن الرسم (الاختياري) يبدأ اختيارياً حيث أن دافعه يطلب الخدمة بمحض اختياره ولكن متى طلبها تحول الاختيار في الرسم إلى الإلزام.

والواقع أن أساس الإكراه في الرسم، يكمن في حالة الضرورة التي تلجأ الفرد إلى طلب الخدمة من المرفق العام لما قد يترتب على التخلف في طلب تلك الخدمة من الأضرار بمصالحة، أو لما يترتب عن التخلف في طلب الخدمة من أثر قانوني ضار به أو لما يترتب على ذلك التخلف من وقوع الفرد تحت طائلة العقاب بموجب القانون. وعليه ففي جميع الأحوال يجب أن لا ينصب النقاش حول الاختيار في طلب الخدمة والإلزام في طلبها، وإنما البحث عن طبيعة الرسم الإجبارية عند التقدم لطلب الخدمة. فحيث أن لا

خدمة بلا رسم فإن الصفة الإلزامية للرسم واضحة لا محل للنقاش بشأنها. إضافة إلى ذلك فإن هذا القدر من الخيار لدى دافع الرسم والذي يثير الجدل بشأنه يتمتع به دافع الضريبة، وهو ما لم يثر جدلاً بشأنه. فالمكلف بالضريبة الذي لا يريد أن يدفعها ليس عليه إلا أن يمتنع عن التصرف الموجب لفرضها فالذي لا يريد أن يدفع الضريبة العقارية عليه أن يمتنع عن تملك العقار والذي لا يريد دفع ضريبة الدخل عليه أن لا يحقق أرباحاً.

ثالثا: الرسم مقابل خدمة خاصة:

يعتبر عنصر المقابل من العناصر الأساسية في تحديد طبيعة الرسم حيث يتحقق الرسم بمناسبة طلب الفرد لخدمة معينة من الدولة ومن ثم تعد تلك الخدمة مقابلاً للرسم الذي هو ثمنها. وتتخذ الخدمة مقابل الرسم صوراً مختلفة هي:

أ. نشاط يبذله الموظف العام لمصلحة الفرد كالحكم في قضية أو اختبار الموازين والمكاييل أو التصديق على الشهادات والتواقيع.

ب. امتياز خاص يمنح لفرد يحصل بموجبه على مركز قانوني يمتاز به عن غيره كالترخيص بالصيد أو التصريح بأشغال الطريق أو رخصة سوق مركبة أو رخصة حمل السلاح أو منح جواز السفر.

ج. وقد تكون الخدمة مصروفاً تتكبده الدولة لتسهيل نشاط الفرد كرسوم الأرضية بالجمارك.

د. تسهيلات من جانب الدولة لمباشرة المكلف بدفع الرسم لعمله أو مهنته مثل الرخص لكافة أصحاب المهن[1].

ويشترط في تلك الخدمة أن تكون من الخدمات العامة أي لا يقصد بها مجرد تحصيل الرسوم التي تجبى من أجلها بل ترمي إلى تحقيق مصلحة عامة كالمحاكم والشرطة والتعليم والصحة، كما يجب أن يدفع الرسم إلى الدولة وليس للأفراد وتتمثل بالشخصيات المعنوية التي تقوم بتقديم خدمة عامة وتمارس أعمال السلطة العامة..

(1) د. جهاد خصاونة، مرجع سابق، ص 88.



المبحث الثاني

التناسب بين كلفة الخدمة ومبلغ الرسم[1]

من الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تحديد الرسم هي التناسب بين مقدار الرسم وكلفة الخدمة مقابلاً لذلك الرسم. ويتحقق ذلك التناسب إذا كانت حصيلة الرسم الكلية عن الخدمة مساوية أو تكفي لتغطية كلفة المرفق العام الذي يتولى تقديم الخدمة وقد يقل عنها.

وإذا كان انخفاض مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة لا يثير جدلاً حوله ويجد تبريره في الاعتبارات الاجتماعية التي تتوخى الدولة تحقيقها من خلال ذلك كانخفاض مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة الصحية في الأردن مثلاً. فإن ارتفاع مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة يثير الجدل بين كتاب المالية العامة حيث لا يجوز لدى أغلبهم زيادة مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة وتعد تلك الزيادة عندهم ضريبة مستترة أو مقنعة بغطاء الرسم. والواقع أن شرط التناسب بين الرسم والخدمة أمراً تقتضيه مبادئ العدالة ويفرضه المنطق فهو يضع فيصلاً للتفرقة بين الرسم والضريبة. كما أن تطبيقه يؤدي إلى تحقيق العدالة على أساس أن إطلاق يد المشرع المالي في تحديد مبلغ الرسم دونماً اعتداد بكلفة إنتاج الخدمة يؤدي إلى الإفراط في رفع سعره توخياً لاستحصال ضرائب، أو أرباح مستترة في طيات الرسم من ناحية كما أن هذا المسلك يؤدي إلى حرمان بعض المواطنين من ذوي الدخول المحدودة، أو المنخفضة، وهم الكثرة الغالبة من الانتفاع ببعض الخدمات. في حين يتمتع بها القادرون على الدفع من ناحية أخرى.

ويذهب بعضهم الآخر، وهم قلة إلى أن من الجائز زيادة الرسم على الخدمة ويجد هؤلاء الكتاب تسويغاً لذلك في الرغبة من تقليل طلب الأفراد على خدمات معينة لطبيعتها الخاصة أو لمحدوديتها ويذهبون أيضاً إلى أن الزيادة الحاصلة في مبلغ الرسم عن الخدمة لا تعد ضريبة مستترة أو مقنعة، حيث ينظرون إلى المنفعة التي تعود على المنتفع بالخدمة موضوع الرسم وبحجة أن المبلغ الذي يدفعه الفرد مقابل تلك الخدمة

---

(1) أنظر:

- د. عبد الرؤوف الصافي، المرجع السابق، ص 54- 57.
- د. حكمت الحارس وآخرون، المرجع السابق، ص 200- 201.
- د. عادل حشيش، المرجع السابق، ص 281- 282.

رسماً حتى إذا زاد عن كلفة إنتاجها ما دام هناك تناسب بين الرسم والمنفعة التي تعود على الفرد من تلك الخدمة أو بعبارة أخرى فالتناسب المطلوب لديهم هو بين الرسم والمنفعة وليس بين الرسم والكلفة.

غير أن وجهة النظر الأخيرة لا تجد لها سنداً بين غالبية كتاب المالية العامة لسببين هما:

1. ضرورة الأخذ بمبدأ القدرة على الدفع عند تحديد الرسم توخياً لتحقيق العدالة والمساواة بين الأفراد.
2. إن الاستناد إلى المنفعة بدلاً من الكلفة في تحديد الرسم يكتنفه صعوبات جمة. فالمنفعة التي تعود على الفرد من استهلاك خدمة معينة من الأمور التي لا يمكن قياسها حتى تصل إلى التناسب بينها وبين الرسم من ناحية فضلاً عن الاختلاف الكبير بين ما يعلقه كل فرد من أهمية على استهلاك ذات الخدمة.

وعليه فإن أمر التناسب بين الرسم والخدمة ضروري وأن الزيادة الحاصلة فيه تعد ضريبة[1].

المبحث الثالث

مقارنة بين الرسم والثمن العام

بعد أن تعرفنا على الرسم ومن قبله على الثمن العام عند دراستنا لإيرادات الدولة المتحققة من أملاكها. يتطلب الأمر التعرف على أوجه الشبه والاختلاف بينهما توصلاً لتحديد ماهية كل منهما[2].

---

(1) يذهب بعضهم إلى أن الزيادة الحاصلة في مبلغ الرسم عن المنفعة يجب أن تعامل على أنها ضريبة في مجموعها، إذ تطغى صفة الضريبة على صفة الرسم بحيث يمكن أن نتجاهل الرسم وأن ننظر إلى الضريبة فحسب، انظر:

- د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 12.

(2) - د. عبد العال الصكبان، المالية العامة، المرجع السابق، ص 152.

- د. عبد الهادي النجار، اقتصاديات النشاط الحكومي، جامعة الكويت، 1982، ص 156 .
- د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف بمصر، القاهرة، 1969، ص 109 .
- د. رفعت المحجوب، المالية العامة – الإيرادات العامة، المرجع السبق، ص 299 .



يتشابه الرسم والثمن العام في أن كلا منهما يدفع لحصول على مقابل معين وأن كل منهما يتحدد على أساس أن يكون مساوياً للخدمة أو السلعة أو أكبر منها أو أقل منها وأن الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية التي تدفع الدولة لأن يكون الرسم أو الثمن العام أكثر أو أقل من الخدمة أو السلعة واحدة في الحالتين كما يتشابهان من حيث التكييف القانوني للزيادة الحاصلة في كل منهما عن كلفة الخدمة أو السلعة حيث تعد تلك الزيادة ضريبة مستترة أو مقنعة بالخدمة في حالة الرسم أو السلعة في حالة الثمن العام.

أما أوجه الاختلاف بين الرسم والثمن العام هي:

1. يفرض الرسم بقانون أو بناء على قانون بينما يتحدد الثمن العام بقرار إداري من الهيئة العامة التي تتولى إدارة المشروع الصناعي أو التجاري وهي لذلك تملك تعديل الثمن بقرار آخر تبعاً لظروف العرض والطلب والظروف الاجتماعية والاقتصادية، وعليه ما دام الرسم يقرر بقانون فإنه يكون واحداً بالنسبة لجميع المستفيدين من الخدمة فلا يجوز تخفيضه على أحد وزيادته على آخر على العكس يمكن نظراً للطبيعة التعاقدية للثمن العام زيادته أو خفضه لفئة دون أخرى تبعاً للظروف الاقتصادية التي يمر بها المشروع العام وطريق إدارته كما هي الحال في حالة بيع الدولة لمنتجاتها عن طريق المزايدة.
2. في حالة الرسم الخدمة التي يحصل عليها دافع الرسم تعود عليه بنفع خاص إلى جانب النفع العام الذي يعم المجتمع بأسره أما في حالة الثمن العام فإن النفع الخاص الذي يعود على دافع الثمن هو الغالب. ومن هنا يتبين بأن الرسم يدفع مقابل خدمة إدارية يقدمها مرفق عام ذو صفة إدارية أما الثمن العام فيدفع مقابل سلعة أو خدمة تجارية يقدمها مرفق عام ذو صفة تجارية أو صناعية.
3. تستقل السلطة العامة بتحديد مقدار الرسم دون تدخل من قبل الأفراد، أو بعبارة أخرى يتحدد الرسم بإرادة الدولة المنفردة وبقانون أو بناءً على قانون، أما الثمن العام، فيتحدد طبقاً لقوانين العرض والطلب في حالة المنافسة الكاملة بين مشروعات الأفراد. ومشروعات الدولة ولكن قد تتمتع الدولة بمركز المحتكر وهو ما يضمن لها تحديد ثمن السلعة بنفسها الأمر الذي يتشابه كل من الرسم والثمن العام في هذا المجال وهو ما يضعف التفرقة بين الرسم والثمن العام.

4. يدفع الرسم جبراً على الأفراد سواء كان الإجبار قانونياً أو معنوياً وتتمتع الدولة في تحصيل بحق الامتياز على أموال المدين. اما في حالة الثمن العام فالأصل العام ان عنصر الاختيار قائم بالنسبة له فيما عدا حالة تمتع الدولة باحتكار قانوني أو فعلي بالنسبة لإنتاج السلعة أو الخدمة موضوع الثمن والدولة في حالة الثمن ليس لها ذات الضمانات التي تتمتع بها بالنسبة للرسم فليس لها في سبيل اقتضاءه حق امتياز على اموال المدين.

الرسوم في الأردن:

تتعدد الرسوم الأردنية حيث تصل إلى (337) وهو عدد قل مثيله في الأنظمة المالية يعمل على تشويه النظام المالي ويرهق الإدارة المالية كما يرهق المواطن بنفس الوقت ... كما أن بعض هذه الرسوم تستوفى من قبل بعض المؤسسات الحكومية التي تتمتع بالشخصية المعنوية، وما يترتب على ذلك من استقلال مالي وإداري وهو ما يتعارض مع قاعدة عدم التخصص، أي عدم جواز تخصيص إيراد معين لجهة معينة، إلا إذا تطلب ذلك الأمر ضرورة معينة ويجب أن يكون ذلك استثناءً من القاعدة العامة، وأن لا يصبح ذلك الاستثناء ظاهرة، ذلك لأن الإيرادات ومهما تنوعت تمثل في حقيقية الأمر وحدة واحدة تصب بكاملها في الموازنة العامة. وتوجه عن طريقها لتمويل الإنفاق العام بكامله دون تمييز لإنفاق دون آخر، وتؤدي هذه القاعدة إلى إحكام الرقابة التشريعية على أوجه الإنفاق والإيراد كما تحد من إسراف بعض المصالح العامة في إنفاقها من ناحية وفي تقدير نفقاتها إذا ما خصصت لها موارد معينة ... غير أن الملاحظ في الأردن، أن بعض المؤسسات الحكومية تتقاضى هذه الرسوم مثل البلديات وأمانة عمان الكبرى وهيئة الأوراق المالية وما يزيد الأمر خطورة هو ان هذه الرسوم والتي تبلغ عدد (13) تقريبا غير مدرجة ضمن بنود الموازنة العامة الأمر الذي يتعارض مع قواعد اخرى مهمة من قواعد الموازنة العامة، وهما قاعدة الشمول التي تقضي أن تكون الموازنة العامة شاملة لكافة الإيرادات العامة والنفقات العامة حتى تستطيع أجهزة الرقابة سواء منها التنفيذية أو التشريعية من تطبيق رقابتها على الموازنة العامة وتتابع ما قد يرافق تنفيذها من تبذير وإسراف، أما القاعدة الأخرى فهي قاعدة وحدة الموازنة والتي تقضي بإدراج الإيرادات العامة والنفقات العامة كافة والتي يتوقع تحصيلها أو إنفاقها في وثيقة واحدة بهدف معرفة المركز المالي للدولة بالإضافة إلى تسهيل عملية الرقابة التشريعية.

يتبقى لدينا ملاحظتين مهمتين هما :

ولاً: أن غالبية هذه الرسوم مقرة بأنظمة وهو مخالف لنص المادة 111 من الدستو التي تنص على (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون ...)

انياً: أن يخصص إيراد معين لجهة ما مخالف لنص المادة 115 من الدستور الت تنص على أن (جميع ما يقبض من الضرائب وغيرها ومن واردات الدولة يج أن يؤدي إلى الخزانة المالية وأن يدخل ضمن موازنة الدولة ما لم ينص القانو على خلاف ذلك، ولا يخصص أي جزء من أموال الخزانة العامة ولا ينفق لأ غرض مهما كان نوعه إلا بقانون)

فيما يلي بعض أنواع الرسوم.

التسلسل	نوع الرسم	التشريع	عدد الرسوم	كيفية الاستيفاء
.1	رسوم دور السينما	نظام رسوم دور السينما وتعديلاته رقم 1 لسنة 1956	4	على المقعد
.2	رسوم المزاد العلني للأموال المنقولة	نظام رسوم المزاد العلني للأموال المنقولة رقم 3 لسنة 1955	1	نسبة مئوية
.3	رسوم محكمة تسوية الأراضي والمياه	نظام رسوم محكمة تسوية الأراضي والمياه رقم 3 لسنة 1952	7	مقطوعة
.4	رسوم القيد في السجل التجاري	نظام رسوم القيد في السجل التجاري رقم 70 لسنة 2004	1	مقطوعة
.5	رسوم ترخيص الجهات واعتماد المختبرات لإجراء الدراسات الدوائية	نظام رسوم ترخيص الجهات واعتماد المختبرات لإجراء الدراسات الدوائية رقم 49 لسنة 2004	5	مقطوعة
.6	رسوم سيارات الشحن غير الأردنية	نظام رسوم سيارات الشحن غير الأردنية	7	مقطوعة
.7	الرسوم الإضافية لرسوم الجمرك والمكوس	قانون الرسوم الإضافية لرسوم الجمرك والمكوس وتعديلاته رقم 20 لسنة 1949 (2٪ إضافة إلى رسوم الجمارك)	2	نسبة مئوية
.8	رسوم تسجيل الأراضي	قانون رسوم تسجيل الأراضي وتعديلاته رقم 26 لسنة 1958	جداول	نسبة مئوية
.9	رسوم خدمات المكاتب المهنية لمدينة عمان	قانون رسوم خدمات المكاتب المهنية لمدينة عمان رقم 7 لسنة 1958	2	مقطوعة
.10	الرسوم الإضافية للجامعات الأردنية	قانون الرسوم الإضافية للجامعات الأردنية وتعديلاته رقم 4 لسنة 1958 (1٪ من صافي أرباح الشركات المساهمة)	12	نسبة مئوية/ مقطوعة
.11	رسوم خدمات المكاتب البريدية في المناطق البلدية	قانون رسوم خدمات المكاتب المهنية في المناطق البلدية رقم 21 لسنة 1985	1	نسبة مئوية

12.	رسوم طوابع الواردات	قانون رسوم طوابع الواردات رقم 20 لسنة 2001	جداول	نسبة مئوية
13.	رسوم الضريبة الإضافية على المواشي المستوردة	الضريبة الإضافية على المواشي المستوردة رقم 7 لسنة 1990 (2 دينار على كل رأس ماعز، 10 دينار عن العجل)	2	مقطوعة
14.	رسوم ترخيص كتاب الاستدعاءات	قانون ترخيص كتاب الاستدعاءات رقم 42 لسنة 1956 (500 فلس سنوي)	1	مقطوعة
15.	رسوم مواقف المركبات في العاصمة	نظام رسوم مواقف المركبات في العاصمة رقم 80 لسنة 1963	2	مقطوعة
16.	رسوم المسكرات	رسوم المسكرات المعدل رقم 107 لسنة 1965	8	مقطوعة
17.	رسوم الملاهي العمومية في مدينة عمان	نظام رسوم الملاهي العمومية في مدينة عمان وتعديلاته رقم 5 لسنة 1956	5	على المقعد
18.	الرسوم والأجور في الامتحانات العامة	نظام الرسوم والأجور في الامتحانات العامة لسنة 1985	3	مقطوعة
19.	رسوم المكوس	نظام رسوم المكوس رقم 2 لسنة 1958	2	مقطوعة
20.	رسوم التحاليل الزراعية	نظام رسوم التحاليل الزراعية وتعديلاته رقم 63 لسنة 1967	6	مقطوعة
21.	رسوم الإنتاج المحلي على الحديد المصنوع	نظام رسوم الإنتاج المحلي على الحديد المصنوع وتعديلاته رقم 31 لسنة 1968	1	مقطوعة
22.	رسوم الإنتاج المحلي على الإسمنت	نظام رسوم الإنتاج المحلي على الإسمنت وتعديلاته رقم 48 لسنة 1968	1	مقطوعة
23.	رسوم استئناف قضايا الاستملاك	نظام رسوم استئناف قضايا الاستملاك رقم 6 لسنة 1976 (3٪ من مبلغ الزيادة/التخفيض في التعويض)	1	نسبة مئوية
24.	رسوم التلفزيون	نظام رسوم التلفزيون وتعديلاته رقم 11 لسنة 1979 (1 دينار شهري لكل مشترك في التيار الكهربائي)	1	مقطوعة
25.	رسوم المحاكم الشرعية	نظام رسوم المحاكم الشرعية وتعديلاته رقم 55 لسنة 1983 (2.5٪ من قيمة المدعى به)	جداول	نسبة مئوية/ مقطوعة
26.	رسوم فحص المواد لغايات تطبيق المواصفات القياسية	نظام رسوم فحص المواد لغايات تطبيق المواصفات القياسية رقم 46 لسنة 1985	5	مقطوعة
27.	رسوم الامتحانات	نظام رسوم الامتحانات رقم 49 لسنة 1989	جداول	مقطوعة
28.	رسوم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات	نظام رسوم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات رقم 22 لسنة 1986	2	مقطوعة
29.	رسوم ترخيص الصرافين	نظام رسوم ترخيص الصرافين رقم 37 لسنة 1992	2	مقطوعة



.30	رسوم الطيران المدني	نظام رسوم الطيران المدني وتعديلاته رقم 55 لسنة 1998	جداول	مقطوعة
.31	رسوم تصاريح عمل العمال غير الأردنيين	نظام رسوم تصاريح عمل العمال غير الأردنيين وتعديلاته رقم 36 لسنة 1997	7	مقطوعة
.32	رسوم بدل أجور التصنيف المهني	نظام رسوم بدل أجور التصنيف المهني رقم 84 لسنة 2000	2	مقطوعة
.33	رسوم وخدمات القنصلية	نظام رسوم وخدمات القنصلية وتعديلاته رقم 77 لسنة 2000	جداول	مقطوعة
.34	رسوم هيئة الأوراق المالية	نظام رسوم هيئة الأوراق المالية وتعديلاته رقم 24 لسنة 1999	12	نسبة مئوية
.35	رسوم أعمال التأمين	نظام رسوم أعمال التأمين رقم 36 لسنة 2000	9	مقطوعة
.36	رسوم الدخول إلى المتاحف والمواقع الأثرية	نظام رسوم الدخول إلى المتاحف والمواقع الأثرية رقم 40 لسنة 2002	2	مقطوعة
.37	رسوم الإعلانات على الطرق	نظام رسوم الإعلانات على الطرق رقم 75 لسنة 2002	1	مقطوعة
.38	رسوم المقالع والتعدين	نظام رسوم المقالع والتعدين رقم 86 لسنة 2002	7	مقطوعة
.39	رسوم تسجيل وترخيص وسوق المركبات	نظام رسوم تسجيل وترخيص وسوق المركبات رقم 103 لسنة 2002	27	مقطوعة
.40	رسوم منح التراخيص والتصاريح	نظام رسوم منح التراخيص والتصاريح رقم 112 لسنة 2002	4	مقطوعة
.41	رسوم جوازات السفر	نظام رسوم جوازات السفر وتعديلاته رقم 70 لسنة 2002	3	مقطوعة
.42	الرسوم المكافئات	نظام الرسوم والمكافئات وتعديلاته رقم 72 لسنة 2003	13	مقطوعة
.43	رسوم الرخص والتصاريح الإشعاعية	نظام رسوم الرخص والتصاريح الإشعاعية رقم 32 لسنة 2003	12	نسبة مئوية/ مقطوعة
.44	رسوم الرقابة على الغذاء	نظام رسوم الرقابة على الغذاء وتعديلاته رقم 99 لسنة 2003	10	مقطوعة
.45	رسوم رخص البث وإعادة البث الإذاعي والتلفزيوني والرسوم المستوفاة عنها	نظام رسوم رخص البث وإعادة البث الإذاعي والتلفزيوني والرسوم المستوفاة عنها وتعديلاته رقم 163 لسنة 2003	21	نسبة مئوية/ مقطوعة
.46	رسوم العوائد والأجور للسلطة البحرية الأردنية	نظام رسوم العوائد والأجور للسلطة البحرية الأردنية وتعديلاته رقم 167 لسنة 2003	8	نسبة مئوية/ مقطوعة
.47	رسوم الجنسية	نظام رسوم الجنسية رقم 107 لسنة 2004	12	مقطوعة
.48	رسوم ترخيص البنوك	نظام رسوم ترخيص البنوك رقم 121 لسنة 2004	2	مقطوعة

.49	رسوم المحاكم	نظام رسوم المحاكم رقم 43 لسنة 2005	جداول	نسبة مئوية
.50	رسوم النقل السياحي المتخصص	نظام النقل السياحي المتخصص وتعديلاته رقم 7 لسنة 1995	3	مقطوعة
.51	رسوم النقل على الطرق	نظام رسوم النقل على الطرق رقم 1 لسنة 1957 (على الطن الواحد)	3	مقطوعة
.52	رسوم اللوحات والإعلانات في منطقة المدن والقرى	نظام اللوحات والإعلانات في منطقة المدن والقرى رقم 7 لسنة 1986	1	مقطوعة
.53	رسوم الطرق والأرصفة ضمن مناطق البلديات	نظام الطرق والأرصفة ضمن مناطق البلديات رقم 73 لسنة 2003	1	مقطوعة
.54	رسوم مواقف المركبات داخل المناطق البلدية	نظام رسوم مواقف المركبات داخل المناطق البلدية رقم 68 لسنة 1977	7	مقطوعة
.55	رسوم منع المكارة ورسوم جمع النفايات داخل المناطق البلدية	نظام منع المكارة ورسوم جمع النفايات داخل المناطق البلدية وتعديلاته رقم لسنة 1987	3	نسبة مئوية/ مقطوعة
.56	رسوم الأسلحة النارية والذخائر	نظام الأسلحة النارية والذخائر رقم 75 لسنة 2000	2	مقطوعة
.57	رسوم الشركات	نظام الشركات رقم 50 لسنة 1997	12	نسبة مئوية/ مقطوعة
.58	رسوم العلامات التجارية	نظام العلامات التجارية رقم 1 لسنة 1952	24	مقطوعة
.59	رسوم ترخيص المصانع	نظام رسوم ترخيص المصانع رقم 34 لسنة 1991	27	مقطوعة
.60	رسوم التلقيح الاصطناعي	نظام استيفاء رسوم التلقيح الاصطناعي	2	مقطوعة
.61	رسوم رخص المهن	قانون رخص المهن رقم 28 لسنة 1999 (خاص بالبلديات)	جداول	مقطوعة
.62	رسوم براءات الاختراع	نظام براءات الاختراع رقم 1 لسنة 2001	جداول	مقطوعة
.63	رسوم مزاولة أعمال التأجير التمويلي	نظام مزاولة أعمال التأجير التمويلي لسنة 2001	جداول	مقطوعة
.64	رسوم حماية التصاميم للدوائر المتكاملة	نظام حماية التصاميم للدوائر المتكاملة رقم 93 لسنة 2002	جداول	مقطوعة
.65	رسوم حماية الطيور والحيوانات البرية وتنظيم صيدها	نظام حماية الطيور والحيوانات البرية وتنظيم صيدها رقم 113 لسنة 1973	1	مقطوعة
.66	رسوم حماية الإنتاج الوطني	نظام حماية الإنتاج الوطني رقم 55 لسنة 2000	2	مقطوعة
.67	رسوم المسالخ داخل المناطق البلدية	نظام المسالخ داخل المناطق البلدية رقم 42 لسنة 1978	جداول	مقطوعة

.68	رسوم المسالخ في منطقة أمانة العاصمة	نظام المسالخ في منطقة أمانة العاصمة وتعديلاته رقم 1 لسينة 1985	جداول	مقطوعة
.69	رسوم تنظيم عقود الإيجار	نظام تنظيم عقود الإيجار رقم 3 لسنة 1953	1	مقطوعة
.70	رسوم رخص المهن	نظام رخص المهن وتعديلاته رقم 28 لسنة 1999	جداول	مقطوعة
.71	رسوم الحرف والصناعات	نظام الحرف والصناعات وتعديلاته رقم 16 لسنة 1953	1	مقطوعة
.72	رسوم اللوحات والإعلانات في منطقة أمانة العاصمة	نظام اللوحات والإعلانات في منطقة أمانة العاصمة وتعديلاته رقم 57 لسنة 1984	1	مقطوعة
.73	رسم فلس الريف	قرار مجلس الوزراء بتاريخ 1998/3/24 (فلس الريف)	1	2 فلس عن كل كيلو واط
	المجموع	**337 + مجموعة جداول بنسب مختلفة**		

الفصل الثالث
الضـرائـب

تحتل الدراسات الخاصة بالضرائب مكان الصدارة في الدراسات المالية، ولا تأتي اهمية الضرائب كونها من أهم الإيرادات العامة للدولة فحسب، وإنما أيضاً لما تثيره الدراسات الضريبية من مشاكل اقتصادية وقانونية واجتماعية بل وسياسية أيضاً، هذا من ناحية، ولما ينتج عنها من آثار اقتصادية تلعب دوراً بارزاً في الاقتصاديات القومية مهما اختلفت الأوضاع الاقتصادية التي تعمل في ظلها الأنظمة الضريبية في نظمها (راسمالية أو اشتراكية) وبنيانها (متقدمة أو نامية) من ناحية أخرى، بل يمكن القول أن السياسة الضريبية لما تلعبه من دور مهم تعد من أهم أدوات السياسة الاقتصادية وأكثرها عمقاً في تأثيرها. ولذا فلا غرو أن تنال الضرائب جل اهتمام الدارسين والباحثين في علم المالية العامة.

وقد دفع ذلك أحد الكتاب الساخرين إلى تأشير أهمية الضرائب في حياة الناس وبقوله (أن لا شيء مؤكد غير الضرائب ...Nothing certain but Tax)[1] بمعنى أن أمور الحياة من موت وزواج وفشل ونجاح... إلخ. كلها لا يستطيع أن تنبأ بها أحد لكن الضريبة شيء مؤكد. فإن الشخص إن كان على قيد الحياة يدفع الضريبة وبعد موته يدفع ضريبة التركات. وإن لم تكن له تركة فإن ضريبة الطابع تدفع على شهادة وفاته وإن كان الإنسان لا يعلم الغيب ولا يعلم متى يموت إلا أنه يعلم علم اليقين أن الضرائب لن تعتقه حياً أو ميتاً[2]. وسنتناول النظرية العامة للضريبة في خمسة مباحث وعلى الوجه الآتي:

المبحث الأول: التعريف بالضريبة ونتناول فيه تعريف الضريبة وبيان خصائصها وقواعدها.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة ونتناول فيه وعاء الضريبة وطرق تقديرها وأسعارها.

المبحث الثالث: أنواع الضرائب ونتناول فيه الضرائب المباشرة وغير المباشرة بأنواعها.

المبحث الرابع: العدالة الضريبية ونتناول فيه عمومية الضرائب وشخصيتها وعدم تعددها.

المبحث الخامس: الآثار الاقتصادية للضرائب.

---

(1)Turning, "Nothing certain but tax" Soughton. London. 1966

مشار إليه في الدكتور على احمد سليمان، المرجع السابق، ص18

(2) نفس المرجع، ص 18- 19



المبحث الأول

التعريف بالضريبة

يتطلب التعريف بالضريبة أن نتناول بالدراسة موضوعات ثلاثة هي خصائصها من خلال تعريفها ثم تحديد أوجه الاختلاف بينها وبين الرسم ثم تحديد قواعدها.

أولاً: تعريف الضريبة:

تتعدد التعريفات التي أوردها الكتاب للضريبة وبرغم ذلك التعدد تبقى الخصائص العامة المستقاة من تلك التعاريف واحدة فلا تتعدى أن تكون (فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية)[1].

ومن خلال التعريف السابق يمكن تحديد خصائص الضريبة بما يأتي:

1. **الضريبة فريضة نقدية:**

الأصل في الضريبة، أنها مبلغ من النقود أي أنها اقتطاع نقدي وهذا هو الحال في العصر الحديث فإن تم استيلاء الدول على مال غير نقدي، خرج الأمر من نطاق الضريبة وأصبح مصادرة بالنسبة للمنقولات، وهو أمر لا يتم إلا في حالات استثنائية كالدفاع الوطني عن الدولة لتمويل نفقات الحرب كما لا يعد تقديم الخدمات الإجبارية كالسخرة أو الخدمة العسكرية ضريبة.

والشكل النقدي للضريبة يمتاز عن الشكل العيني للأسباب التالية[2]:

أ. تتطلب الضريبة العينية تكاليف مرتفعة لجبايتها عن تلك التي تتطلبها الضريبة النقدية وذلك بسبب ما تتحمله الدولة من نفقات جباية المحاصيل ونقلها وتخزينها واحتمالات تعرضها للتلف.

---

(1) Dalton Op Cit. P. 17

- E.R.A. Seligman, Op Cit. P.304
- S N imeiri: Taxation and Economic Development Acase study of the Sudan. Khartom University Press. 1974. P.21.

ومن المؤلفات باللغة العربية:

- د. محمود رياض عطية ، المرجع السابق، ص145.
- د. منيس أسعد عبد الملك "اقتصاديات المالية العامة"، مطبعة مخيمر، القاهرة، 1971، ص154.
- د. عبد الرؤوف الصافي، المرجع السابق، ص39
- السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص219

(2) د.السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 220- 221

ب. لا تتفق الضريبية العينية مع قواعد العدالة من حيث توزيع الأعباء العامة فهي حين تلزم الفرد بتقديم جزء من المحصول أو عدة ساعات من العمل تسقط من حسابها نفقة الإنتاج واختلافها من ممول إلى آخر.

ج. لا تعد الضريبة العينية ملائمة للنظام المالي في الوقت الحاضر خاصة وأن الدولة تقوم نفقاتها بشكل نقدي.

ومع ذلك فإذا كان الأصل كما أشرنا هو دفع الضريبة بشكلها النقدي فقد يصار إلى دفعها عينياً في أحوال خاصة وللأسباب التالية(1):

أ. الرغبة في التسهيل على الأفراد دفع أنواع معينة من الضرائب فنص الكثير من التشريعات على جواز استيفاء الضريبة على مجموع التركة عيناً ويفسر هذا الوضع على اساس ان التسديد النقدي يدفع الأفراد إلى بيع ممتلكاتهم بأثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كاف لديهم لدفع الضريبة.

ب. الرغبة في توسيع ملكية الدولة عن طريق استيفائها عيناً وتشتد المطالبة بهذا الإجراء في الدول التي تروم التحول من النظام الرأسمالي إلى النظام الإشتراكي كما حدث في السنوات الأولى للاتحاد السوفيتي السابق.

2. الضريبة فريضة إجبارية:

يعد فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السلطة العامة، بمعنى أن فرض الضريبة أو جبايتها يستند إلى الجبر ويعني ذلك أن النظام القانوني للضريبة هو اختصاص أصيل للدولة لا يجوز أن يكون محلاً للاتفاق بين الدولة والأفراد، فسعر الضريبة والمكلف بأدائها وتحصيلها وتحديد وعائها تتم بإرادة الدولة المنفردة. وإن كان ذلك لا يحول دون اعتبار المكلف بالضريبة قابلاً بها من الناحية السياسية وذلك عن طريق موافقة ممثليه في البلاد البرلمانية على القوانين الصادرة بفرض الضريبة(2). هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن عنصر الإجبار في الضريبة يمنح للدولة عند امتناع الأفراد عن دفع الضريبة الحق في اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري في تحصيل الضريبة من أموال المدين، وهذا يعني أن عنصر الإجبار الذي تتميز فيه الضريبة هو إجبار قانوني وغير معنوي ولذا تنص المادة 39 من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 على (إذا لم يتم دفع الضريبة أو المبالغ المستحقة للدائرة خلال المدة المنصوص

---

(1) أستاذنا المرحوم الدكتور عبد العال الصكبان، "المالية العامة"، المرجع السابق، ص155- 156.

(2) استاذنا المرحوم الدكتور حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص9.

عليها في هذا القانون ، فعلى الدائرة مطالبة المكلف بدفعها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ وإذا تخلف المكلف عن ذلك يتم تحصيلها وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية النافذة ويمارس المدير أو من يفوضه جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها في ذلك القانون) كما تنص المادة (40 - أ) من ذات القانون على (على الرغم مما ورد في أي تشريع أخر للمدير إصدار قرار القاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة لأي مكلف أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد على آلفي دينار) وحتى يكتسب عنصر الإجبار مشروعيته القانونية، تنص الدساتير في الدول كافة على أن فرض الضريبة وتعديلها وإلغائها لا يتم إلا بقانون، ولا يجوز أن يكون بناءً على قانون يحدد الأحكام المتعلقة بها وتلتزم الدولة بمراعاة أحكامه وهذا العنصر هو الذي يجعل من الضريبة فريضة مختلفة عن موارد الدولة الأخرى كالثمن والقروض الاختيارية والإعانات. وإلى هذا نص الدستور الأردني النافذ لعام 1952 في المادة 111 على (لا تفرض ضريبة ولا رسم إلا بقانون....إلخ).

وإذا كان من المسلم به، لدى غالبية الفقهاء، إن حق الدولة في فرض الضريبة يستند إلى فكرة السيادة، فإن ذلك لا يستتبع التسليم باعتبار القرارات الصادرة من السلطة التنفيذية بخصوص تطبيق الضرائب من قبيل ما يسمى بأعمال السيادة[1] وهي تلك الأعمال التي يمتنع على المحاكم عادة النظر فيها أو إلغائها أو بطلانها، فما دام فرض الضريبة لا يتم إلا بقانون.. فإن ذلك يعني خضوع كل من الدولة والمكلف بالضريبة لحكم القانون أو بعبارة أخرى فإن قانون الضريبة ملزم للدولة كما هو ملزم

---

(1) يقصد بأعمال السيادة – تذهب إلى ذلك محكمة العدل الأردنية في قرارها رقم 52/34 الصادر بتاريخ 1952/8/14 والمنشور في مجلة نقابة المحامين العدد3 ص53، على ان (الأعمال التي تصدر عن السلطة التنفيذية على نوعين أعمال أدارية واعمال سيادة مما كان منها من النوع الأول، فهو خاضع لرقابة محكمة العدل، واما ما كان منها من النوع الثاني فلا حق لحكمة العدل لمناقشتها) والرجوع إلى الدستور الأردني واحكام القضاء يمكن حصر اعمال السيادة بالآتي:

1. الأعمال المتعلقة بعلاقة السلطة التنفيذية بالسلطة التشريعية (دعوة مجلس الأمة للانعقاد، إنهاء الدورة البرلمانية، تأجيل هذه الدورة... إلخ).
2. الأمور المتعلقة بالأمن الداخلي (إعلان حالة الطوارئ، العمل لقانون الدفاع، إعلان الأحكام العرفية).
3. العفو الخاص من العضوية.
4. الأعمال المتعلقة بالعلاقات الدبلوماسية والدولية.
5. القرار القاضي بإعلان الحرب.

د. محمد العبادي: قضاء الإلغاء، مكتبة الثقافة، عمان، 1955، ص107- 113

للمكلفين وبالتالي فإن خالفت الإدارة الضريبية في إجراءاتها أو قراراتها أحكام القانون، جاز للمكلف بالضريبة التظلم لدى القضاء. وبهذا وحده يمكن إدخال الطمأنينة إلى قلوب المكلفين ومنع تعسف الإدارة الضريبية معهم[1].

ولذا تنص المادة 32 - أ على (يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرار التدقيق الصادر بمقتضى البند (2) من الفقرة ب من المادة (29) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد عن ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ) .

كما أجاز القانون رقم (28) لسنة 2009 الطعن في قرارات هيئة الاعتراض أمام محكمة البداية الضريبية وفي جميع الدعاوي والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه (المادة 42 أ) .

كما أجاز القانون ذاته الطعن في قرارات محكمة البداية الضريبية لدى محكمة الاستئناف الضريبية (المادة 42-د-1) كما تكون أحكامها قابلة للطعن لدى محكمة التميز (المادة 42 – د-2) .

3. الضريبة فريضة ذات اهداف:

تشير غالبية التعريفات الخاصة بالضرائب إلى أن الضريبة ذات هدف مالي فحسب في حين يميل كتاب آخرون إلى جعل الضريبة ذات غايات متعددة هي:

أ. غايات مالية:

ترمي الضرائب إلى تحقيق غاية مالية، هي تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتسيير مرافقها العامة وتعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب ولذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي مسوغة بغايتها المالية فحسب، أو بعبارة أخرى فإن النفقات العامة هي التي تسوغ عندهم الالتجاء إلى الضريبة وهي التي تحدد في نفس الوقت نطاقها[2].

ويقول (جيز) بهذا الخصوص أن العلاقة بين الضريبة والنفقات العامة من القوة بحيث يمكن القول أن الإنفاق من أجل الصالح العام هو أساس الضريبة والمحدد لها[3].

---

(1) استاذنا المرحوم حسين خلاف: المرجع السابق ص8.

(2) د.عاطف صدقي، المرجع السابق، ص 249.

(3) نفس المرجع ص249.



ب. أهداف اقتصادية واجتماعية:

إذا كان الغاية المالية في ظل المالية التقليدية وفكرها هي الغاية المباشرة للضريبة ولا يجوز أن تكون لها غايات أخرى غير ذلك، وإن كان ما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية لا تتعدى كونها نتيجة وليس غاية مقصودة فإن التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي فرضت ظهور المالية المتدخلة قد حولت تلك الآثار التلقائية إلى آثار مقصودة، فأصبحت الضريبة في تطورها الأخير وسيلة ليس فقط لتحقيق غايات مالية وإنما لتحقيق غايات اقتصادية، تتمثل في تحقيق التوازن الاقتصادي والتعجيل بالتنمية الاقتصادية كإحدى أدوات السياسة المالية وغايات اجتماعية تتمثل في تحقيق التوازن الاجتماعي والعدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل القومي.

ويعارض بعض الكتاب جعل الضريبة لأغراض أخرى غير الغرض المالي، ويرون أن استعمال الضريبة في غير الغرض المالي هو خروج بها عن وظيفتها الأساسية والطبيعية بكونها مصدراً للإيراد. كما أن ذلك قد يؤدي إلى قلة حصيلتها إذ قد تجب التضحية بالغرض المالي في سبيل غيره من الأغراض فالضريبة عندهم لا يصح أن يقصد بها إلا لحصول على الإيراد[1].

ومهما يكن من أمر، فإن من الثابت في الوقت الحاضر، أن غايات الضريبة تتحدد في ضوء الغايات السياسية الاقتصادية للدولة التي تتحدد في ضوء الوراء السياسي والفكري للدولة وهي ترمي في الوقت الحاضر إلى تحقيق غايات اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية.

4. الضريبة فريضة بدون مقابل:

من خصائص الضريبة، هي أنها تدفع بدون مقابل أو أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له. وعليه يدفع الفرد الضريبة بوصفه عضواً في جماعة سياسية معينة تربطه بها روابط عديدة ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة والتي تكون لازمة لاستمراره وانتظام الحياة الجماعية بها. ولا يعني ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، بل على العكس، فهو يستفيد منها ولكن بصفته فرداً في الجماعة، فهو مثلاً يستفيد من خدمات مرافق الدولة عامة كمواطن كما أنه يستفيد من وجوده وسط جماعة منظمة تنعم بالأمن والاستقرار والعدل. ولذا صح القول بأن مقدار الضريبة لا

---

(1)د. عبد الرؤوف الصافي، المرجع السابق، ص 43

يمكن أن يحدد بالاتفاق بين الدولة والفرد بل تنفرد الدولة باعتبارها صاحبة السلطة بذلك، ولذا فلا يمكن أن يحدد مقدار الضريبة على أساس ما يعود على الفرد من منفعة خاصة، ولا تراعي الدولة ذلك وإنما يتوقف مقدار الضريبة على أساس المقدرة التكليفية وحدها وبغض النظر على المنافع التي تعود على الفرد من جراء دفع الضريبة حيث نجد الضريبة أساسها القانوني في مبدأ التضامن الاجتماعي.

وعليه فليست هناك من صلة بين النفع الخاص الذي يعود على الفرد والضريبة المدفوعة، وليس هناك من ضمان للمكلف من إساءة استعمال المال الذي جبي منه فيما عدا ما يقدمه نظام الدولة من ضمانات دستورية، وكان ذلك هو السبب الذي دفع كتاب المالية العامة إلى وضع النظريات المختلفة التي تتضمن الضوابط التي ترمي إلى درء إساءة استعمال الضريبة من قبل الدولة[1].

5. **الضريبة فريضة نهائية:**

تجبى الضريبة بصفة نهائية، ويعني ذلك أن المكلفين بدفع الضريبة ليس لهم الحق في استرداد المبالغ التي دفعوها للخزانة العامة للدولة كضريبة ولا المطالبة بفوائد عنها باستثناء الحالة التي يدفع فيها المكلف مبلغاً يزيد عن مقدارها، حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها وفي هذه الحالة تختلف الضريبة عن القرض العام حيث يتم استرداده مع فوائده من قبل المقرض.

ثانياً: التفرقة بين الضريبة والرسم:

تعرضنا فيما سبق إلى ماهية الرسم، وحددنا خصائصه، ثم إلى ماهية الضريبة، وحددنا خصائصها، ويتطلب الأمر للتعرف بشكل أكثر وضوحاً إلى هاتين الفرضيتين أن نتطرق إلى السمات الرئيسية للتمييز بينهما.

والواقع فإن التمييز بين هاتين الضريبتين يعتريه بعض الصعوبات ذلك لأن الخطوط المشتركة بين هاتين الفرضيتين كثيرة وما يعد في نظام مالي رسماً قد يعد في نظام مالي آخر ضريبة. كما أن المشرع الضريبي يساعد كثيراً على هذا الخلط حين يضفي تسميات غير دقيقة على أي منهما فتسمى الضريبة رسماً ويسمى الرسم

(1) د. عبد الرؤوف الصافي، المرجع السابق، ص44.

ضريبة دون الاعتماد على معيار علمي واضح ودقيق لتلك التسميات، يضاف إلى ذلك، إذا ارتفع سعره عن تكلفة الخدمة فيصبح ضريبة[1] .

وإذا كان الرسم والضريبة يلتقيان في أنهما فريضتان نقديتان وأنهما أيضاً ذوات طبيعة إلزامية وتساهمان في تمويل المرافق العامة للدولة فإن هناك جملة من الفروق بينهما يمكن تحديدها كما يأتي:

1. يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة فالأخيرة كما عرفنا أنها فريضة مالية دون مقابل، في حين أن الرسم يتم مقابل خدمة معينة.
2. إن الرسم يتحدد على أساس النفع الخاص أو التكلفة الذي يعود على دافعه وبصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها حيث تأخذ بنظر الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بها وخاصة إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة.
3. تهدف الضريبة تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى هدفها التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم.
4. يفرض الرسم في بعض البلدان بناءً على قانون في حين لا تفرض الضريبة إلا بقانون.
5. يدفع الرسم مقابل للخدمات القابلة للتجزئة، وهي التي يمكن تقدير قيمة ما يحصل عليه الفرد والتي يغلب فيها عنصر النفع العام على النفع الخاص في حين أن الضرائب تفرض لتمويل الخدمات غير القابلة للتجزئة كخدمات الدفاع والأمن العام وهي من الخدمات ذات النفع العام التي لا يمكن تحديد ما يعود على كل فرد من نفع خاص وبالتالي يتعذر محاسبته عما استفاده شخصياً.

ثالثاً: القواعد الأساسية للضريبة:

تعتبر الضريبة مورداً أساسياً من موار الدولة تحتل في الوقت الحاضر أهمية خاصة في الدول كافة وعلى اختلاف أوضاعها الاقتصادية، وتنفرد الدول تطبيقاً لنظرية

(1) د. عبد الرؤوف الصافي، المرجع السابق، ص 57، ومثال ذلك الخطأ الشائع عند إطلاق تسمية الرسوم الجمركية على الضريبة الجمركية ومكوناتها كضريبة الوارد والصادر والتجارة العابرة (الترانسيت) .

التضامن الاجتماعي بفرض الضريبة وتحديد مقدارها ومواعيد سدادها ... الخ. ونظراً لما حصل من تعارض في المصالح بين الدولة والأفراد أو بعبارة أخرى بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف كان لا بد من قواعد أساسية عامة يجب إتباعها أو اعتمادها عند فرض الضريبة أو ما تسمى بقانون الضريبة وهي التي يقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة وهذه القواعد هي قاعدة، العدالة، واليقين، الملائمة، والاقتصاد، ويعد آدم سميث أول من حدد هذه القواعد.

وينظر التقليديون إلى هذه القواعد باعتبارها دستور الضرائب وذهب بعض الكتاب الفرنسيين إلى تسميتها (إعلان حقوق الممول)، أما الفكر الحديث فينظر إلى هذه القواعد إلى أنها قواعد صحيحة ولكنها غير ملزمة إلا في الحدود التي لا تتعارض فيها مع اعتبارات أكثر أهمية ويتوقف كل شيء في نهاية الأمر على الأغراض التي نحددها الضرائب.

1. قاعدة العدالة:

يقصد آدم سميث بقاعدة العدالة هي أن يسهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة ويعني ذلك أن آدم سميث يميل إلى الأخذ بالضريبة النسبية أي بضرورة أن تناسب الضريبة مع الدخل، على أساس أن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد دخله وقد ساد هذا المنطق معظم كتاب القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وهو تطبيق لنظرية العقد المالي التي سادت تلك الفترة. والتي كانت تعد الضريبة ثمناً مقابل الخدمات التي تقدمها الدولة وهو ما يتطلب تناسبها مع الدخل. ولم يخرج عن هذا الإجماع سوى (ساي) حيث يرى وعلى عكس آدم سميث أن الضريبة التصاعدية هي أكثر عبئاً على الفقير منها على الغني.

وإذا كان ذلك منطق الفكر المالي التقليدي بحكم اعتماده على نظرية العقد المالي فإن الفكر المالي الحديث وبحكم اعتماده على نظرية التضامن الاجتماعي يرى في الضريبة التصاعدية ما يحقق العدالة لأنها هي التي تسمح بأن يسهم المكلفون في الأعباء العامة كل تبعاً لمقدرته المالية، وعلى هذا جاء نص المادة (111) من الدستور الأردني لعام 1952 مؤكداً على (... وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال).

ولا يقتصر السعي لتحقيق العدالة في الفكر المالي الحديث على الأخذ بالضريبة التصاعدية وإنما يقتضي الأمر أن تكون الضريبة عامة تفرض على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال وهو ما يعرف بعمومية الضريبة، ولهذا نصت الفقرة (أ) المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 28 لسنة 2009 على (يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء) ، وعبارة (اي شخص) و (أي دخل) تعني ان الضريبة تفرض على جميع الاشخاص وعلى جميع الأموال الا ما استثنى منها بنص القانون (المادة 4 أ) ويأتي هذا النص استجابة للمادة السادسة من الدستور الأردني لعام 1952 وهي (الأردنيون أمام القانون سواء لا يميز بينهم في الحقوق والواجبات وإن اختلفوا في العرق أو اللغة أو الدين)، مع بعض الاستثناءات التي تقرر لمقابلة الاعتبارات الشخصية أو تلك التي تقرر تبعاً لنوع الدخل الخاضع للضريبة، وقد جاء ذلك متوافقاً مع نص المادة (118) من الدستور الأردني (لا يجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون) ، وقد نص قانون ضريبة الدخل رقم (28) لسنة 2009 على جملة من الإعفاءات جاء ذكرها في المادة (4- أ) والمادة (9- أ) حيث بينت المادة الأولى الإعفاءات لأسباب اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية والثانية الإعفاءات الشخصية والعائلية.

2. قاعدة الملاءمة:

وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب الأوقات، وبالأسلوب الأنسب للمكلف، حتى تتجنب إزعاجه ويكون التكليف سهلاً عليه فأنسب الأوقات بدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله ومثال ذلك أن تجبى الضريبة على حاصلات الأرض بعد جني المحاصيل، والضريبة على الأرباح بعد الحصول عليها، وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للمرتبات والأجور ودخل الأوراق المالية والتحصيل المباشر بالنسبة للأرباح.

وتطبيقاً لذلك نصت المادة (12 – أ) من قانون ضريبة الدخل على اقتطاع الضريبة من المصدر (الحجز عند المنبع) كما نصت المادة (18 - أ) على (مع مراعاة أي مواعيد أخرى نص عليها هذا القانون، يلتزم المكلف بدفع رصيد الضريبة المستحقة قبل نهاية الشهر الرابع من الفترة التالية للفترة الضريبية) .

ويتفق وهذا السياق ما نص عليه القانون رقم28 لسنة 2009 في الفقرة (أ-ب) من المادة (36) بمنح المدير العام لضريبة الدخل صلاحية تقسيط مبلغ الضريبة تخفيفاً عن

المكلف بها وتسهيلاً له في دفعها ولكنه أخفق حين قرن ذلك بدفع فائدة مقدارها (9٪) على المبالغ المقسطة ومتعارضاً مع نص المادة (111) من الدستور الأردني التي تقضي بمراعاة قدرة الأفراد على الدفع.

وإذا كان الأصل أن تحتسب الضريبة ، وحسب منطوق المادة (13 – أ) على أساس السنة الميلادية والتي تبدأ في اليوم الأول من شهر كانون الثاني وتنتهي في اليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول إلا ان المشرع الضريبي وتسهيلاً على المكلف بالضريبة وتحقيقاً لقاعدة الملائمة أجاز في المادة (13 – ب) للمكلف الذي تغلق حساباته في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية احتساب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة الموافقة المسبقة للمدير على ذلك .

3. قاعدة الاقتصاد:

تعني هذه القاعدة لدى آدم سميث هي الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها، ويتضاءل الفرق بين ما بدفعه وما يدخل خزانة الدولة فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة. وعليه فقاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع وغزارة حصيلتها.

والمقصود هنا بتكاليف التحصيل أو تكاليف الجباية ما تنفقه الدولة على الموظفين من أجور ومرتبات وما تبتاعه من أدوات ومستلزمات.

وليس بخافٍ أن المكلفين يؤدون الضرائب بتمويل النفقات العامة التي يعود عليهم من وراء إنفاقها بعض النفع. فإن شعر هؤلاء المكلفين أن ذلك الإنفاق لا يتسم بالرشد المطلوب وينفق وهو في سبيله إلى الخزانة العامة على موظفي الإدارة الضريبية دفعهم ذلك إلى التهرب مما يؤدي إليه من خسارة مالية.

وتطبيقاً لقاعدة الاقتصاد اتخذ المشرع في القانون رقم 28 لسنة 2009 عدة إجراءات منها اعتماد أسلوب اقتطاع الضريبة عند المصدر (المادة 12 - أ) وأسلوب العينات المختارة بدلاً من إخضاع الإقرارات كافة للتدقيق الامر الذي يؤدي الى خفض نفقات إجراءات التدقيق والتقدير (المادة 28- ب) .

واتساقاً مع ذات الاتجاه وتحقيقاً لقاعدة الاقتصاد أجاز القانون وفي المادة (60) للمدير عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل مقابل دفع الضريبة وغرامات التأخير وما يستحق من التعويض القانوني ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية. كما أن للمدير (المادة 61) وبناء على تنسيب أي من أعضاء النيابة العامة للضريبة إجراء المصالحة في أي قضية أقامها المكلف لدى المحكمة . ولا شك أن عقد المصالحة يسهم في تحقيق قاعدة الاقتصاد لما يؤدي اليه من الاقتصاد في نفقات التقاضي . الحصول على حقوق الخزانة بالطرق الودية والوقت المناسب وتوفير وقت وجهد العاملين في الحقل الضريبي بالإضافة إلى الحد من ظاهرة تضخم عدد المنازعات الضريبية وتخفيف العبء على القضاء .

ويعرف القانون المدني الأردني في المادة (647) عقد المصالحة بأنه (عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين بالتراضي) .

أما القانون المدني المصري فقد عرفه في المادة (549) بأنه (عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان نزاعاً محتملاً وذلك بأن يقول كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه . ويعني ذلك ان الصلح هو قطع الخصومة ودياً بناءً على إرادة الأطراف والإنهاء الاتفاقي للنزاع يطلق عليه مصطلح الصلح أو يطلق عليه مصطلح التوفيق .

4. قاعدة اليقين:

يرى آدم سميث ، أن الضريبة الجيدة ، هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم، أي أن تكون الضريبة محددة وغير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف ووعائها معلوم وأسلوب تقديرها واضح ومواعيد تحصيلها محدد وكل ما يتصل بها من إجراءات لا لبس فيها ولا غموض، الأمر الذي يجعل المكلف على علم مسبق بحقوقه والتزاماته، وبالتالي تكون لدية القدرة على الدفاع عن حقوقه تلك أو التظلم لدى الجهات المختصة إذا اختلف مع الإدارة الضريبية في أحد من الأمور يتعلق بتقدير الضريبة أو تحصيلها ويدخل في معنى اليقين استقرار نظام الضريبة وثباته وعدم تعديل قوانين الضريبة إلا عند الضرورة القصوى فليس من المستحب تغيير أسعار الضريبة ولا وعاؤها ولا طريقة تقديرها أو تحصيلها من عام لآخر، لأن كثرة التعديلات تضر بالمكلف من جهة وبالنشاط الاقتصادي من جهة أخرى، حتى أن ذلك الأمر قد جعل رجال الأعمال يطالبون بعدم التعديل وخاصة ما يتعلق بالتعرفة الجمركية حتى إذا جاء ذلك التعديل محابياً لهم ولمصلحتهم حيث أن ثبات الضريبة

سعراً ووعاءً وتقديراً لمدة طويلة يؤدي في النهاية إلى تعود المكلف على دفع الضريبة دون الإحساس بعبئها.

ويعتبر أكثر خطورة من التعديلات على التشريعات الضريبية إلغاء ذلك التشريع أو اجراء تعديلات كبيرة عليه تعتبر بحكم الإلغاء ذلك لأن كل نظام ضريبي يحتاج إلى فترة طويلة من الزمن حتى يألف أطراف العلاقة الضريبية من إدارة ومكلفين على التعامل معه، وفي هذه الأثناء تستقر أحكام المحاكم على تفسير التشريع وتصدر أحكام لها في قيمتها في الشؤون الضريبية فإن أطاحت الدولة بعد قليل من السنين بهذا التشريع فإنها تقضي بالواقع على عدد لا حصر له من الأحكام القضائية وإدارية مما يؤدي إلى عدم الاستقرار في المعاملات واتسامها بالارتباك الأمر الذي يؤدي إلى هروب رأس المال إلى الخارج والعزوف عن الانتاج والادخار[1].

كما أن من أهم المسائل التي يجب على المشرع الضريبي مراعاتها هي مسألة الصياغة في التشريعات الضريبية وما يتعلق بها من قوانين أو قرارات ادارية أو كتب دورية أو منشورات تفسيرية ينبغي أن تتسم بالوضوح وأن تصاغ في عبارة لا يشوبها لبس ولا يكتنفها غموض.

هذه هي القواعد الأساسية للضريبة كما صاغها آدم سميث وهي ما زالت محل اعتبار في علم المالية الحديث. ويضيف بعض الكتاب لها قاعدتين تكميليتين هما قاعدة المرونة ويقصد بها زيادة الحصيلة تبعاً لزيادة الدخل والثروة القوميتين وقاعدة الإنتاجية ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة متعددة. وما يجب التأكيد عليه أن لهذه القواعد وأمثالها أهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والمالية، لكن ليس لها من أثر بالعكس من الوجهة القانونية الخالصة، فأية فريضة مالية تعتبر ضريبة قانوناً إذا ما توافرت لها الخصائص السالفة الذكر، وذلك حتى إذا هي كانت قليلة الحصيلة، باهظة نفقات الجباية، ضارة الاقتصاد الوطني... إلخ. كما أنها تعتبر ضريبة حتى إذا هي كانت مرتفعة السعر وقد كان بعض الكتاب ينادون بأن الفريضة إذا ارتفع سعرها إلى درجة مغالى فيها، فإنها لا تعتبر ضريبة، بل هي حينئذ من قبيل المصادرة، كما أن هذا الراي مهجور، ومن المتعذر قبوله، إذ أن مجرد ارتفاع سعر ضريبة معينة لا يعني تحولاً في طبيعتها

(1) الدكتور محمد فؤاد ابراهيم: مبادئ المالية العامة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، بلا تاريخ، ص 268.

كضريبة، كما أن السعر الذي قد يظن ارتفاعه في وقت ما، قد يعتبر معتدلاً في وقت آخر. وما يراه بعض الأفراد باهظاً، قد يعتبر معتدلاً في وقت آخر. وما يراه بعض الأفراد باهظاً، قد يراه غيرهم مقبولاً. وإذا فتحنا الباب أمام الأفراد كي يمتنعوا عن دفع الضريبة التي يشاؤون، لما دفعها واحد منهم.

ويتصل بهذه النقطة ما إذا كان تحقيق المساواة أمام الضريبة يعد قانوناً شرطاً في وجودها. وفي اعتقادنا أنه يجب أن يميز هنا بين نوعين من المساواة، الأول: هو المساواة بين الأفراد أمام الضرائب في مجموعها. فيوزع عبء الضرائب اجمالاً فيما بينهم بحيث يتناسب نصيب كل منهم مع قدرته المالية على الدفع. فلا تنوء بحمل الضريبة طبقة في الأمة دون أخرى، ولا فرد دون آخر. وأما النوع الثاني من المساواة فيتحقق بين الأشخاص الخاضعين لضريبة معينة بالذات، بحيث يعاملون جميعاً معاملة واحدة، ويكونون في مجموعهم أمام قانون هذه الضريبة سواء.

ولا شك أن من المرغوب فيه العمل على تحقيق المساواة أمام الضريبة في كل من هذين المعنيين، على أنه يمكن أن نلاحظ أن المساواة في مفهومها الأول، تصطبغ بصبغة سياسية واقتصادية واضحة، إذ من المهم اقتصادياً وسياسياً أن يوزع العبء الكلي للضريبة بين الأفراد بحسب مقدرتهم على الدفع، لكن ليس لهذا الأمر من أثر قانوني، فنحن لا نستطيع مثلاً، من الناحية القانونية أن نطعن بالبطلان في قوانين الضرائب المختلفة المفروضة في بلد معين، مستندين في ذلك إلى أن هذه الضرائب لا تحقق في مجموعها المساواة أو العدالة بين مختلف طبقات الأمة، وهذا بفرض إمكان إقامة الدليل على انتفاء هذه المساواة، وهو فرض بعيد، لأن إثبات ذلك يتعذر إن لم يستحل عملاً كما هو معروف.

والأمر على خلاف ذلك بالنسبة للمساواة بين الممولين الخاضعين لضريبة معينة بالذات، إذ أن تحقيق هذه المساواة لازم قانوناً. كما يترتب على الإخلال بهذه المساواة آثار قانونية معينة. وسنوضح أهم جوانب هذا الموضوع فيما بعد.

المبحث الثاني
التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة، حيث يثير تنظيم الضريبة عدة مشاكل.

فالمشرع يجب أن يختار أولاً المادة الخاضعة للضريبة أو الإجابة على سؤال على ماذا تفرض الضريبة ثم تحديد المكلفين بالضريبة أو الإجابة على سؤال على من تفرض الضريبة ثم تحديد أسلوب جبايتها وحتى تكتمل دراستنا للضريبة في جوانبها الفنية لا بد أن نتعرض إلى ظاهرة التهرب منها وكيفية مواجهته وهذه الموضوعات ستكون محلاً للدراسة في هذا المبحث.

أولاً: وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، ووعاء الضريبة في العصر الحديث، هو الثروة ومن ثم يعرفه بعضهم بأنه الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس الضريبة بها.

ويختلف وعاء الضريبة عن مصدرها، فمصدر الضريبة الثروة التي تسدد منها الضريبة فعلاً أي التي تصيبها الضريبة. والمصدر الأساس للضرائب هو الدخل استناداً إلى أن الضريبة فريضة متجددة ومن ثم يجب أن تستوفي من ثروة متجددة، ومع ذلك قد تستوفي استثناءً من رأس المال عند عدم كفاية الدخل[1]. ومن هنا يبدو واضحاً الفرق بين مصدر الضريبة ووعائها، فالضريبة على رأس المال وعائها هو رأس المال ولكن مصدرها هو الدخل الذي يدره رأس المال فهي لا تدفع من رأس المال. ومع ذلك قد يتطابق وعاء الضريبة أحياناً مع مصدرها فالضرائب على الدخل وعائها الدخل ومصدرها هو الدخل[2].

ويذهب جانب من الفقه[3] إلى القول ان الضريبة يجب أن لا تؤدي إلى المساس برأس المال باعتباره المصدر الرئيس للدخل، ذلك لأن فرض الضريبة على رأس المال

---

(1) د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص282

(2) نفس المرجع ص 283.

(3) د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص 311- 312.

ودفعها منه يؤدي إلى القضاء على مصدر الدخل وتحطيمه، ولذا إذا تطلب الأمر فرض الضريبة على رأس المال يجب أن يكون سعرها منخفضاً حتى يسمح بتسديد الضريبة من الدخل ولذا يذهب[1] Cailaux إلى القول تأكيداً لذلك أنه (من شجرة الثورة القومية يجب أن تكتفي بتقليم فروعها دون المساس أبداً بجذورها) والفروع هنا هو الدخل والجذور هي رأس المال، كما يذهب[2] Mirabau إلى أن (الضرائب التي تدفع من الثمار هي ضرائب أما التي تدفع من الأصول فهي نوع من النهب أو السطو).

وقد شيدت المحكمة الدستورية العليا في مصر[3] مفهوماً نظرياً جديراً بالتأييد ويمكن أن نستخلص من أحكامها المبادئ الثلاثة الآتية:

المبدأ الأول: إن الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة باعتباره إيراداً متجدداً، سواء كان هذا الإيراد ناجماً عن القيم المنقولة (الأسهم والسندات) أم المهن غير التجارية أم الثروة النقدية، أم مرتباً أو ربحاً صافياً ولا يجوز أن تكون رؤوس الأموال ذاتها وعاءً لها إلا بصورة استثنائية.

المبدأ الثاني: لا يجوز أن يؤدي فرض الضريبة على رؤوس الأموال إلى تأكلها أو تقليصها إلى حد كبير لتخرج بتمامها أو في الكثير من أجزاءها من يد أصحابها وإلا كانت الضريبة عدواناً على رؤوس الأموال أو مجرد زيادة أموال الدولة.

المبدأ الثالث: أن لا يكون الغرض من فرض الضريبة مجرد (جباية الأموال) في حد ذاتها.

والضرائب على رأس المال قد تدفع استثناء من رأس المال وبذا يكون وعائها رأس المال ومصدرها رأس المال أيضاً.

ويفرق البعض بين وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة وأساس الضريبة، فالضريبة العقارية أو ضريبة المباني وعائها أو المادة الخاضعة للضريبة فيها هو العقار ولكن أساس هذه الضريبة هو دخل هذا العقار أو الدخل المقدر لهذا العقار، والضريبة

---

(1) نفس المرجع، ص 311- 312.

(2) نفس المرجع، ص311- 312.

(3) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1999، ص 263.

على المبيعات المادة الخاضعة للضريبة هي السلعة المباعة بينما أساس الضريبة هو ثمن السلعة[1]. وتثير الدراسة في وعاء الضريبة مسائل يجب الاختيار أو المفاضلة بينها وهي:

1. الضرائب على الأشخاص أم الضرائب على الأموال.
2. الضرائب المتعددة أم الضريبة الوحيدة.
3. أنواع الضرائب (الضرائب المباشرة أم الضرائب غير المباشرة).

1. الضرائب على الأشخاص أم الضرائب على الأموال[2]:

لا يتعلق موضوع الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال بالبحث في الملتزم بدفع الضريبة بل يتعلق باختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة أي باختيار موضوع الضريبة وفي حدود هذا المعنى يتم تقسيم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاءً لها، أي تلك الضرائب التي تتخذ وعاء لها وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة فهي تلك الضريبة التي تفرض على الرؤوس ومن هنا جاءت تسميتها بضريبة الرؤوس أو الفردة. وقد تفرض هذه الضريبة على جميع الأفراد دون تميز، أو تقتصر على بعض الأشخاص ممن تتوافر فيهم شروط معينة (كالذكور الذين يبلغون سناً معينة وقد تفرض على الأسرة بكونها وحدة اجتماعية).

وتتخذ هذه الضريبة صورتين، هما ضريبة الفردة الموحدة أو البسيطة، وضريبة الفردة المدرجة ففي ضريبة الفردة الموحدة أو البسيطة يلتزم كل فرد من الأفراد الخاضعين إلى الضريبة يدفع نفس المبلغ وبصرف النظر عن إمكاناتهم المالية ولذا كانت هذه الضريبة غير عادلة فهي تأخذ من الغني ما تأخذه من الفقير ولهذا السبب ولارتفاع نفقات جبايتها مع ارتفاع عدد الأشخاص الخاضعين لها ولانخفاض حصيلتها

---

(1) نفس المرجع، ص 283.

(2) يراجع حول هذا الموضوع ما يلي:

- د. حسن عواضة، المرجع المشار إليه سابقاً، س 422- 423.
- د. رفعت المحجوب "المالية العامة"، الإيرادات العامة، المرجع السابق، ص52- 54.
- د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص 281- 311.
- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، س 236- 238.
- د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص164- 166.

نظراً لتحديدها بمبالغ صغير نسبياً حتى يستطيع الأشخاص الفقراء دفعها فقد استعيض عنها بالضريبة المدرجة، حيث يقسم الأشخاص الخاضعين لها إلى عدة فئات أو طبقات تبعاً لمراكزهم الاقتصادية والاجتماعية ويدفع أفراد الفئة الواحدة أو الطبقة الواحدة نفس المبلغ فكل طبقة تدفع ضريبة عما يفرض على الطبقات الأخرى.

وتعد الفردة المدرجة أكثر عدلاً من الفردة البسيطة لأنها تواعي المقدرة التكليفية للممولين والتميز بينهم بتقسيمهم إلى طبقات حسب دخولهم، لكنها بعيدة عن العدالة الكاملة فأفراد كل طبقة أو فئة يؤدون ذات المبلغ كضريبة مع أن دخولهم وأعبائهم العائلية قد تختلف رغم انتمائهم لذات الطبقة. وتنتقد هذه الضريبة على الأشخاص بنوعيها أولاً لأنها تتنافى مع المبادئ الانسانية لأنها تجعل من الوجود الآدمي نفسه محلاً وموضوعاً لبعض الحقوق المالية مما يسبغ صفة السلعة على الإنسان وهو ما لم يعد مقبولاً في العصر الحديث، وثانياً أن الضريبة يجب أن تفرض حسب المقدرة التكليفية للممولين ولا سبيل لقياس تلك المقدرة على نحو سليم يحقق العدالة إلا بالنظر إلى ثرواتهم في صورة دخول أو رؤوس أموال، مع مراعاة الظروف الشخصية لكل منهم، وهو ما لم تحققه ضريبة الفردة البسيطة أو المدرجة، ولذا فقد عمدت الدول كافة إلى إلغاء مثل هذه الضرائب حتى لم يعد لها وجود في الأنظمة الضريبية إلا حالات بسيطة ومحددة في بعض الدول النامية نظراً لطبيعة اقتصادياتها المتخلفة ولضعف النظم المالية فيها.

الضرائب على الأموال:

بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية، حيث أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية المعاصرة وفي نطاق الضرائب على الأموال قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل. ويقصد برأس المال مجموع ما يملكه الفرد من قيم استعمال في لحظة معينة يستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني كأرض أو عقار أو بيت أو سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أدوات مالية (أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود.

ويقصد بالدخل ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو فيهما معاً أو هو مجموع المنافع والخدمات النقدية القابلة للتقدير بالنقود التي تنتج عن رؤوس الأموال خلال فترة معينة

أو هو تيار من المنافع والخدمات التي يحصل عليها الشخص من راس ماله أو من عمله او من الجمع بين عمله وراس ماله خلال فترة معينة.

. ويذهب البعض إلى القول أن رأس المال يمثل الثروة المكتسبة أو المقتناة أما الدخل فيمثل الثروة وهي في طريق الاكتساب أو الإنشاء أو التكوين.

2. الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة[1]:

إذا كان الخلاف السابق قد انتهى إلى الاتفاق على أن وعاء الضريبة هو الدخل كقاعدة والثروة كاستثناء، فإن ثمة خلاف آخر بشأن اعتماد نظام الضريبة الواحدة أو الضرائب المتعددة أو بعبارة أخرى هل الأفضل أن تستمد الدولة ما يلزمها من أموال من ضريبة واحدة تفرضها على دخل الفرد أو ثروته، أو من ضرائب متعددة تصيب كل منها مظهراً من مظاهر يساره فيخصص لكل نوع من أنواع الإيراد ضريبة خاصة به تتلائم مع طبيعته؟ أي هل تفرض الضريبة على وعاء واحد شامل أم تفرض على عدة أوعية؟

في الواقع أن هذا الموضوع لم يعد في الوقت الحاضر يثير نقاشاً كبيراً من حوله إذا أصبح تعدد الضرائب أمراً مقبولاً من الناحية العملية والواقعية. ولكن هذا الموضوع كان محلاً للجدل بين الكتاب في خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر.

.وللإجابة على التساؤل الذي طرحناه في البداية يتطلب الأمر أن نستعرض مزايا وعيوب كل من الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة.

نظام الضريبة الواحدة:

الضريبة الواحدة أو الضريبة المفردة أو كما يسميها بعضهم الضريبة الفذة هو النظام الذي تعتمد الدولة فيه على ضريبة واحدة فقط أو على ضريبة رئيسة واحدة للحصول على ما يلزمها من موارد مالية.

وتعتبر فكرة الضريبة الواحدة في الأصل قد نتجت عن فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها (فوبان) عام 1707 إذ اقترح هذا الكاتب إلغاء الضرائب التي كانت

---

(1) تم الاعتماد على المراجع التالية حول هذا الموضوع:

- د.محمود رياض عطية ، المرجع السابق، س 158- 163.
- د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، س 167- 170.
- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، س239- 243.
- د. عبد الحميد القاضي. المرجع السابق، س60- 63.

قائمه في ذلك الوقت، وعلى أن تحل محلها ضريبة تفرض عيناً بنسبة العشر على محصول الأرض وبنسبة العشر أيضاً على الإيراد الصافي للأموال الأخرى غير الأرض كالمنازل والمصانع وكذلك على دخل العمل.

إلا أن أشهر من دعا إلى الضريبة الواحدة الطبيعيون حيث اعتبروا الأرض منبع كل الثروات وقالوا بأنه لا معنى لتتبع هذه الثروات في انتقالها وإن الأجدى أن تصل إليها عن طريق مصدرها الأول وهو الأرض الزراعية.

كما نادى الكاتب الأمريكي هنري جورج سنة 1879 في كتابه (الفقر والتقدم) بفرض ضريبة واحدة على الريع العقاري أي على الزيادة في قيمة الأراضي وعلى أساس أن الربح ناتج اجتماعي فمن العدل أن ينتفع به جميع الأفراد لا أصحاب الأراضي فقط.

وعلى أية حال فإن للضريبة الواحدة من وجهة نظر أنصارها مزايا يمكن ادراجها فيما يأتي:

- إن الضريبة الواحدة منطقية فما دامت الضريبة في واقعها مساهمة مالية في تحمل العبء المالي يكون منطقياً أن تقدم تلك المساهمة مرة واحدة.
- تتوفر في هذه الضريبة القواعد الأساسية للضريبة التي صاغها آدم سميث وهي الاقتصاد حيث أن نفقات جبايتها وإدارتها بسيطة واليقين الملائمة لأن دافعها يعرف تماماً مقدارها وهو من الصعوبة تحقيقه عند تعدد الضرائب وكذلك موعد سدادها حيث يمكن تحديده في وقت مناسب للأفراد من حيث إمكاناتهم ووقت حصولهم على وعاء الضريبة. كما أنها ضريبة عادلة حيث يمكن أن يكون المركز الاجتماعي والاقتصادي للفرد أساساً لتحديد الضريبة فيدرج سعرها على أساس ذلك.
- من الناحية الاقتصادية لا يترتب على فرض هذه الضريبة أية آثار سلبية على الانتاج والمبادلة والاستهلاك في حين أن ذلك متحقق إلى حد ما في تعدد الضرائب.

وعلى الرغم من المزايا الظاهرية للضريبة الواحدة فقد ظلت مجرد فكرة نظرية لم تحاول أية دولة تطبيقها حيث لا نجد تطبيقاً عملياً لها لأن فيها من المساوئ ما يذهب بكل مزاياها الصورية والتي يمكن إدراجها فيما يأتي:

- أن الضريبة الواحدة وهي بطبيعتها لا تصيب إلا جزءاً من الثروة أو مظهراً من مظاهر النشاط الاقتصادي ولا يمكن أن تكون حصيلتها وفيرة ومن ثم فإن

الحاجة إلى إيرادات متزايدة لمواجهة النفقات المتزايدة تجعل من المسوغ الأخذ بنظام تتعدد فيه الضرائب لا نظام يعتمد على ضريبة واحدة.

- إن القول بأن الضريبة الواحدة تؤدي إلى الاقتصاد في نفقات الجباية على اساس أن هناك هيئة واحدة ستتولى جباية هذه الضريبة هو كلام نظري إذ لا بد من زيادة عدد الموظفين في تلك الهيئة لمراقبة إقرارات الممولين والتأكد من صحتها الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع في نفقات الجباية.
- إن الاقتصار على الضريبة على نوع واحد من الثروة أو نوع واحد من النشاط الاقتصادي دون الأنواع الأخرى، بتمييز تفرقة لا جور بها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات الاجتماعية ويعتبر خروجاً على مبادئ العدالة فاختلاف طبيعة الدخل الناتج عن العمل (الأجور) عن ذلك الدخل الناتج عن رأس المال (الفائدة) وذلك الناتج عن المزج بينهما (الربح) يستوجب اختلاف المعاملة المالية لكل من المصادر الثلاثة المذكورة لغرض تحقيق العدالة إضافة إلى ذلك فرض الضريبة الواحدة يتعارض مع مبدأ مهم وهو الأساس القانوني لفرضها والقائم على مبدأ التضامن الاجتماعي.
- إن فرض ضريبة واحدة لا تعطي للسياسة الضريبية قدراً كبيراً من المرونة اللازمة لتحقيق الغايات الاجتماعية والاقتصادية التي يتوخى النظام الضريبي تحقيقها في الوقت الحاضر.
- إن الضريبة الواحدة وحتى تكون حصيلتها كبيرة لا بد من أن تكون أسعارها عالية، مما يزيد من شعور الممول بوطأتها، ومن ثم التفكير بالتهرب منها أو على الأقل إخفاء بعض دخله مما يؤدي إلى قلة حصيلتها. كما أن سعرها العالي يحولها إلى ضريبة غير ملائمة حيث يتعذر على الفرد تدبير مستحقات الضريبة بسهولة.

نظام الضرائب المتعددة:

بسبب العيوب الكثيرة التي يتصف بها نظام الضريبة الواحدة تميل غالبية الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة على أن لا يكون هناك إفراط في التعدد لأن المطلوب هو التعدد المعتدل فلا ضريبة واحدة ولا مغالاة في التعدد لأن تلك المغالاة ستؤدي إلى إرهاق الممول وازدياد تكاليف الجباية والإضرار بالحياة الاقتصادية.

ويفضل نظام الضرائب المتعددة لما يتصف به من مزايا ولأنه يتلافى عيوب النظام السابق.

ويمكن تأشير مزاياه بما يلي:

- تعد أكثر ملائمة من نظام الضريبة الواحدة حيث نفرض الضريبة بأسعار معتدلة يسهل على الممول إيجاد المبالغ المطلوبة لها.
- من النادر مع تعدد الضرائب أن يتمكن المكلف بها من التهرب منها جميعاً فإن أفلح في التهرب من بعضها فلن يفلح في التهرب من بعضها الآخر.
- يعد نظام الضرائب المتعددة أغزر حصيلة من نظام الضريبة المفردة. لأن الضريبة المفردة مهما احتاطت الدولة بشأنها لا تصيب سوى مظهر واحد من مظاهر ثروة الأفراد في حين أن الضرائب المتعددة تمكن الدولة من الوصول إلى جميع مظاهر الثروة.
- إن خطأ السلطات المالية في نظام الضريبة الواحدة يعد اشد وطأة على المكلف بها نظراً لجسامتها في حين أن الضرائب المتعددة فإن المساوئ يصلح بعضها البعض بعضها بعضاً فإذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر عبئاً على الطبقات الفقيرة منها على الطبقات الغنية فإن الضرائب غير المباشرة يمكن أن تصلح هذا الوضع من خلال ما تقرره من إعفاءات وخفض في أسعارها للطبقات الفقيرة أو محدودة الدخل. وبهذا يعد التعدد بالضرائب أكثر عدالة فالأثر السيئ لضريبة معينة يقابله أثر حسن لأخرى.

3. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة[1] :

تعرفنا فيما سبق، بأن الأنظمة الضريبية تأخذ في الوقت الحاضر بالضرائب على الأموال، أي أن تفرض على الثروة حيث تكون هذه الأخيرة وعائها. وأيا كان الوضع

---

(1) عالجت الكثير من المراجع العامة هذا الموضوع ونشير إلى البعض منها:

- د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص 337- 236 .
- د. رفعت المحجوب "المالية العامة " الإيرادات العامة، المرجع السابق، ص 60- 79 .
- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 243- 251 .
- د. عادل حشيش، المرجع السابق، ص 234- 353 .
- د. فيصل فخري مرار والدكتور عدنان الهندي، مبادئ الإدارة المالية واقتصادياتها، الجزء الأول، المطبعة الأردنية، عمان، 1980، ص 49- 51 .

- Dalton, Op Cit, PP. 23-25 & PP. 36-38 .
- Hicka, Op, Cit, PP. 132-139.
- Prest A, "the Taxable Capacity of a Country", Taxable and Economic Development, Frank Cass and Ltd., London, 1978, PP. 24-25.

الذي تفرض عليه الضريبة فلا تعدو أن تكون في النهاية اقتطاعاً من الدخل ورأس المال ولكن يختلف الفن المالي في الطرق التي يتم اقتطاع جزء من الدخل أو رأس المال حيث يمكن أن يتم ذلك بالطريقة المباشرة، أو الطريقة غير المباشرة.

وتنصرف الطريقة المباشرة إلى تحديد عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف بالضريبة سواء كانت هذه الثروة دخلاً أو رأس مال ثم فرض الضريبة عليها مباشرة وفي هذه الحالة تكون الضريبة قد فرضت على ذات وجود الثروة تحت يد الشخص، ويعني ذلك أن الضريبة التي تفرض مباشرة على عناصر الثروة إنما تفرض على واقعة تملك الثروة أي على وجود رأس المال أو على نشأة الدخل.

أما الطريقة غير المباشرة، فتنصرف إلى تتبع عناصر الثروة بمناسبة استعمالها أو تداولها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية فتفرض بمناسبة الإنتاج أو الاستهلاك أو تداول الثروة أو انتقالها ... الخ على أساس أن هذه الأعمال تعبر عن وجود ثروة لدى من يقوم بها وتتناسب معها.

ويعبر عن الفرائض التي تتم بالطريقة المباشرة بالضرائب المباشرة أما الفرائض التي تتم بالطريقة غير المباشرة بالضرائب غير المباشرة[1].

---

(1) يصعب تتبع تاريخ نشأة المصلح (مباشر) و (غير مباشر) ويبدو انه ظهر لأول مرة في القرن السادس في فرنسا ثم استعمله آدم سميث في انجلترا بعد ذلك ... انظر:

U.K. HIcks: the Terminology of Tax "Economic Journal, vol, LVIm 1964. P 39

ويذهب بعضهم إلى أن ابن خلدون قد أشار إلى هذه التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مقدمته وإن كان لا يذكر كلمتي مباشرة وغير مباشرة بقوله (يستحدث صاحب الدولة أنواعاً من الجباية بضربها على البياعات ويفرض لها قدراً معلوماً على الاثمان في الأسواق وعلى أعيان السلع في أموال المدينة) وهذه الضرائب التي يستحدثها السلطان من ضريبة على البياعات وعلى الأثمان في الأسواق إنما هي ضرائب غير مباشرة أو هي ضرائب على الاستهلاك وهي ضرائب مستحدثة إذ يقول عنها ابن خلدون (فيستحدث صاحب الدولة) والذي يغلب على الظن أن الضرائب المفروضة قبل استحداث هذه الضرائب إنما هي من نوع الضرائب المباشرة فلما لم تفِ بالمطلوب من الجباية استحدث السلطان نوعاً آخر من الضرائب هو الضرائب غير المباشرة إلى جانب زيادة الموجود من الضرائب المباشرة وهذا ما ينطبق تماماً على اشارته إلى استحداث الضرائب على البياعات وعلى الأثمان في الأسواق وهي دلالة واضحة على ان الفكر المالي العربي الإسلامي قد عرف الضرائب بنوعيها مباشرة وغير مباشرة وإن لم يستخدم فيها المصطلح المعروف في الأنظمة المعاصرة.

أنظر:

- د.محمد على نشات "الفكر الاقتصادي في مقدمة بن خلدون" رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة فؤاد الأول، القاهرة 1949، ص158.

ويعد هذا التقسيم للضرائب من أهم التقسيمات على الإطلاق ومن أهم المسائل التي تدرس وتناقش في علم المالية العامة. حيث تترتب على هذا التقسيم نتائج عدة من أهمها عدالة الضريبة وتوزيع عبئها على المواطنين كما ينجم عن هذا التقسيم فوارق في إدارة الضرائب ففي بعض الدول نجد أن المنازعات التي تنشأ عن تطبيق الضرائب المباشرة تكون من اختصاص القضاء الإداري في حين أن المنازعات التي تنشأ عن تطبيق الضرائب غير المباشرة تكون من اختصاص القضاء العادي. كذلك يمثل هذا التقسيم أهمية من حيث تحديد الآثار الاقتصادية الناجمة عن فرض الضرائب حيث تختلف تلك الآثار بحسب ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة حيث يساعد هذا التقسيم على معرفة من يقع عليه عبء الضريبة وكيف يتم انتقالها من فرد إلى آخر ومع ذلك يميل بعضهم إلى الاستغناء عن هذا التقسيم بسبب صعوبة إيجاد معيار عام مقبول للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وتقسيم الضرائب تبعاً لوعائها إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال وضرائب على التداول والإنفاق أو الاستهلاك غير أن ذلك التقسيم ما زال معتمداً وما زالت له أهميته كما أشرنا إلى ذلك آنفاً.

وسنتناول هذا الموضوع بالدراسة من ناحيتين هما: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ثم نتبعها بموازنة بين هذين النوعين من ناحية مزايا وعيوب كل منهما.

معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

برغم وضوح التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، إلا أن الغموض قد أحاط بهذه التفرقة نتيجة للخلط الذي قام عند الكثيرين بين القواعد القانونية والإدارية التي تحكم هذه التفرقة من ناحية وبين الاعتبارات المالية والاقتصادية التي تحيط بها من ناحية أخرى، وقد ترتب على ذلك عدم الاتفاق بين كتاب المالية العامة على معيار معين للتفرقة بين هذين النوعين من الضرائب، ومن ثم كانت هناك معايير عدة منها معيار يعتمد على الاعتبارات الإدارية المتعلقة بتنظيم الضريبة من الناحية الفنية، وأخر يعتمد على ظاهرة اقتصادية هي ظاهرة نقل عبء الضريبة، وآخر يعتمد على اعتبارات مالية تتعلق بطبيعة وعاء الضريبة ومدى ما يتمتع به من ثبات واستقرار وفيما يأتي تفصيل ذلك:

المعيار الإداري:

يعتمد هذا المعيار في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على بعض المسائل الإدارية المتصلة بتنظيم الضريبة من حيث كيفية فرضها أو تحصيلها والجهة المختصة بالتحصيل فيذهب بعضهم إلى أن الضريبة تعد مباشرة إذا كانت تجبى بموجب جداول أسمية يدون فيها أسماء دافعي الضريبة وفي هذه الحالة تكون الصلة بين دافع الضريبة والإدارة الضريبية مباشرة وقوية وغالباً ما يكون لدى الإدارة الضريبية سجل لكل دافع ضريبة، وتكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت لا تجبى بمقتضى مثل هذه الجداول وإنما تحصل بمناسبة بعض الوقائع كاجتياز البضاعة للحدود (ضريبة جمركية) او قيام الأفراد بإنتاج سلعة معينة (ضريبة على الإنتاج) أو قيام الأفراد بشراء سلعة كضريبة المبيعات، ففي هذه الحالات لا يمكن للدولة أن تعرف مقدماً الأشخاص المكلفين الذين سيدفعون الضريبة ولذلك لا يمكن جبايتها بواسطة جداول اسمية كما هي الحال بالنسبة للضرائب المباشرة.

وينتقد هذا المعيار حيث أنه يقوم على اعتبارات شكلية تستند إلى اسلوب التحصيل، وليس على طبيعة الضريبة، ويترتب على الأخذ به اعتبار الضرائب ذات الخصائص الواحدة مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لأسلوب الإدارة في جبايتها. ولا يمكن منطقياً أن يترك أمر التفرقة بين نوعي الضرائب لإرادة المشرع أن شاء قرر جبايتها بجداول أسميه فجعلها ضريبة مباشرة وإن شاء العكس اعتبرت ضريبة غير مباشرة.

كما أن هذا المعيار ان صح في كثير من الأحول، إلا أنه غير صحيح في أحوال أخرى فالضريبة على أرباح الأسهم والسندات تتحول إلى ضريبة غير مباشرة لأنها لا تستحصل بموجب جداول اسمية بسبب كون هذه السندات لحاملها في حين أنها ضريبة مباشرة لأنها ضريبة على الأرباح وهي جزء من ضريبة الدخل التي هي ضريبة مباشرة.

معيار نقل عبء الضريبة:

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة، إذا تحمل عبئها دافعها إلى الخزانة العامة للدولة أي المكلف القانوني بها، وتعد غير مباشرة إذ لم يتحمل عبئها من يقوم بدفعها أي إذا ألقى دافع الضريبة عبئها على شخص آخر عن طريق التأثير في الأثمان ويؤخذ على هذا المعيار أن ظاهرة نقل عبء الضريبة ظاهرة معقدة تعتمد على تفاعل العرض والطلب أكثر من اعتمادها على إرادة المشرع الضريبي ولا يحكمها قوانين ثابتة ومن

ثم فهي لا تصلح أساساً للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ذلك أن الأخذ بها قد يؤدي إلى نتائج غير منطقية. ذلك لأن الضريبة قد ينقل عبئها وقد لا ينقل أو قد ينقل جزئياً لا كلياً ويتحقق ذلك بحسب ظروف العرض والطلب ومن ثم فالضريبة الجمركية وهي ضريبة غير مباشرة قد لا يتمكن المستورد من نقل عبئها فهل تتحول بذلك إلى ضريبة مباشرة وكذلك الحال بالنسبة للمنتج لسلعة من السلع.

كما أن التاجر قد يتمكن من نقل عبء الضريبة على الأرباح وهي ضريبة مباشرة إلى عماله أو عملائه سواء عن طريق خفض الأجور، أو رفع أسعار مبيعاته، فهل تتحول لمجرد تمكن هذا التاجر من نقل عبء الضريبة إلى ضريبة غير مباشرة، وما هو طبيعة الضريبة إن تمكن المنتج أو البائع من نقلها جزئياً، فهل تعتبر ضريبة مباشرة وغير مباشرة في نفس الوقت ؟

لهذا فإن هذا المعيار لا يمكن اعتماده أساسا للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:

يقضي هذا المعيار بأن الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تفرض على عناصر تتميز بدرجة معينة من الثبات والتجدد والاستقرار كالضرائب على الدخل أما الضرائب غير المباشرة فهي تلك الضرائب التي تفرض على بعض الوقائع المتقطعة أو العرضية كواقعة الإنتاج أو الاستهلاك أو التداول ويكاد يلتقي هذا المعيار مع المعيار السابق (المعيار الإداري) في أن الضرائب التي تحصل بناءً على جداول اسمية يفترض فيها ثبات المادة بعكس الحال حينما تصيب الضرائب بعض الوقائع المتقطعة حيث يصبح من الصعب وضع جداول اسمية. كذلك الحال في فرض الضريبة على أرباح اليانصيب أو فرض الضريبة على الدخل المتأتي من الخلو والمفتاحية.

ويثير تطبيق هذا المعيار صعوبات متعددة ونتائج غير واقعية فالضريبة على التركات تعد وفقاً لهذا المعيار ضرائب غير مباشرة، ذلك لأنها تنشأ بمناسبة واقعة عرضية هي الوفاة وانتقال الثروة بسببها في حين أن غالبية الكتاب يرون أن هذه الضريبة هي ضريبة مباشرة. ونظراً لعدم الاتفاق على معيار يمكن أن يكون أساسياً للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة اتجه بعض[1] علماء المالية العامة إلى

---

(1) حول هؤلاء الكتاب راجع د. عاطف صدقي، المالية العامة، المرجع السابق، ص 248.

العدول عن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة والاستعاضة عن ذلك بتقسيم الضرائب تبعاً لوعائها إلى ضرائب الدخل وضرائب راس المال وضرائب الإنفاق.

ويذهب الأستاذ (سيلجمان) إلى أن عدم كفاية المعايير المطروحة لحل مشكلة التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة دفع بعضهم إلى القول أن الضرائب المباشرة هي تلك التي تقع على الملكية والضرائب وغير المباشرة هي تلك التي تقع على الاستهلاك. وذهب آخرون إلى أن الضرائب المباشرة هي تلك التي تقع على الدخل، أما غير المباشرة فهي تلك التي تقع على الإنفاق، في حين يذهب بعضهم إلى أن الضرائب غير المباشرة هي الضرائب الاختيارية أما الضرائب المباشرة فهي الإجبارية[1].

ومع ذلك وبالرغم ما ينادي به بعض الكتاب من إمكانية الاستغناء عن هذا التقسيم إلا أن غالبية الكتاب يذهبون إلى أن الاستغناء عن هذا التقسيم قد لا يكون ممكناً من الناحية العملية بسبب استقرار استعمال اصطلاحي الضرائب المباشرة وغير المباشرة في التشريع والفقه والمحاسبة القومية، بحيث يرتبطان بمعنى معين في ذهن القارئ رغم عدم دقة الفواصل بينهما، ويضيفون إلى ذلك دفاعاً عن هذا التقسيم أن أهميته تظهر بوجه خاص بسبب اختلاف الآثار الاقتصادية لكل من هذين النوعين من الضرائب مما يبرر الاحتفاظ به، أو على الأقل بما استقر عليه العمل من تسميات[2].

كما تتأكد أهمية هذا التقسيم من أن عصبة الأمم المتحدة بعد أن عدلت عنه في مؤلفها عن المالية العامة في السنوات 1928- 1938 وقسمت الضرائب إلى ثلاثة أقسام هي: الضرائب على الدخل والثروة والضرائب على الإنتاج والاستعمال والضرائب على الأرباح الصافية للاحتكارات المالية. عادت هيئة الأمم المتحدة إلى استعماله مرة أخرى. أي الأخذ بمصطلح الضرائب المباشرة وغير المباشرة[3].

الموازنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة مزايا وعيوب كانت محلاً للنقاش بين أنصار كل منها.

---

1)Selgman (E.R.A.) " the Income Tax " , New York, 1911, P. 539 .)

(2) د. عاطف صدقي/ المالية العامة، المرجع السابق، ص 348- 349 .

(3) د. عبد العال الصكبان. المرجع السابق، ص 204



الضرائب المباشرة:

يذهب أنصار الضرائب المباشرة إلى أنها تؤدي إلى تحقيق المزايا الآتية:

1. الثبات النسبي للحصيلة ويقصد بذلك أن حصيلة هذه الضريبة ليست عرضة لتقلبات شديدة فهي لا تعكس التقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة وببطء وذلك لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبياً كالملكية فهي لا تختفي ولا تتأثر كثيراً بالتقلبات الاقتصادية والأجور والمرتبات حيث لا تتبع التقلبات الاقتصادية إلا ببطء شديد على عكس الحال بالنسبة للضرائب غير المباشرة حيث تكون حصيلتها كبيرة التأثر بالأزمات الاقتصادية حيث تسجل انهياراً كبيراً وسريعاً خلال الأزمة ذلك لأن إنفاق الأفراد وتداول السلع وهما أساس هذه الضرائب يزيدان بشكل ملحوظ وقت الرخاء ويقلان بشكل كبير وقت الكساد أو الانكماش.
2. ينسب للضرائب المباشرة قابليتها على تحقيق اعتبارات العدالة الضريبية لأنه من الممكن تكييفها وفقاً للظروف الشخصية والأحوال الاجتماعية والاقتصادية للمكلف بها. لذا يطلق على الضرائب المباشرة (الضرائب الشخصية) أما الضرائب غير المباشرة فتتسم بعدم مراعاتها للظروف المختلفة المحيطة بدافعها أو المكلف النهائي الذي يتحمل عبئها وهو المستهلك في الغالب وبذلك فهي أكثر إجحافاً بالطبقات الفقيرة ويطلق عليها (الضرائب العينية).
3. يقال أن قاعدة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب المباشرة متوافرة أيضاً نظراً لأنها مفروضة على عناصر واضحة ومعروفة مقدماً من قبل الإدارة المالية. وفي جميع الأحوال تستطيع هذه الإدارة التأكد منها بسهولة يضاف لذلك عدم احتياجها إلى نفقات كثيرة لمراقبة المادة الخاضعة للضريبة أو للتفتيش عنها أو منع التهرب منها. أما الضرائب غير المباشرة فإنها تتطلب نفقات أكثر للجباية لكونها تستلزم وجود عدد كبير من الموظفين لمراقبة التصرفات المتعددة الخاضعة للضريبة ولمنع التهرب من دفعها.

غير أن واقع الحال يؤكد أن الضرائب المباشرة تحتاج حالياً – إلى نفقات جباية غير قليلة لأن السلطة المالية ترمي في الوقت الحاضر إلى التعرف على المادة الخاضعة للضريبة وظروف وأحوال المكلف المختلفة بشكل دقيق الأمر الذي يتطلب نفقات جباية باهظة.

4. إن الضرائب المباشرة على حد زعم انصارها تؤدي إلى إشعار الأفراد بواجبهم المالي لأن الممول وهو يدفعها يشعر بعبئها مما يدفعه للاهتمام بالشؤون العامة ومتابعة سياسة الدولة المالية وهو ما لا تحققه الضرائب غير المباشرة لأنها تدخل غالباً كجزء من ثمن بيع السلعة أو الخدمة فلا يشعر الممول بعبئها في معظم الأحوال.

وقد نسب إلى الضرائب المباشرة العيوب التالية:

1. الضرائب المباشرة تشعر الفرد بوطأة عبئها مما قد يدفعه إلى التهرب منها، مع علمه بها ووضوح عبئها يؤدي إلى مقاومته لها وبخاصة مع ارتفاع أسعارها.
2. أخذ على الضرائب المباشرة كون حصيلتها تأتي متأخرة دائماً فالضريبة المستحقة على دخل سنة معينة لا تورد إلى الدولة إلا بعد انتهاء هذه السنة حيث يتحدد بدقة مقدار الدخل المتخذ وعاء للضريبة مما قد يقيد حرية الدولة في تنفيذ سياستها المالية. ومع ذلك يلاحظ أن تطور فن الضرائب وتحصيلها قد حد من هذا العيب كثيراً وذلك لأن كثيراً من الدول تتبع من الطرق ما يسمح لها بتحصيل دين الضريبة المقررة على دخل سنة معينة خلال هذه السنة نفسها، ويكون ذلك عادة بتقسيط الضريبة على أقساط تدفع خلال السنة المالية وبعد انتهاء هذه السنة تقوم الدولة بإجراء مقاصة بين ما تم دفعه وما استحق فعلياً فتقوم الدولة بتحصيل ما قد يكون متبقياً في ذمة المكلف أو ترد له ما قد تكون قد حصلته زائداً عما هو ملزم به.
3. أن تدخل الإدارة المالية في شؤون المكلفين وما يتطلبه حساب الضريبة من تقديم إقرارات عن أموالهم وضرورة التحقق من صحة هذه القرارات، قد تؤدي إلى احتكاك بين هذه الإدارة وبين الممولين الأمر الذي يزيد من نفرتهم من الضرائب المباشرة أو قد تدفعهم إلى التهرب من خلال إخفاء بعض الدخول أو تقديم كشوف ذاتية غير حقيقية.

الضرائب غير المباشرة:

ينسب أنصار الضرائب غير المباشرة المزايا الآتية لهذه الضرائب:

1. لا يشعر المكلف بعبئها وذلك لكونها تدفع كجزء من ثمن بيع السلع أو الخدمة مما يحجب عنصر الإكراه فيها ويخفف من ثقلها على أنفس المكلفين.

2. حصيلتها تكون أكثر من الضرائب المباشرة لأنها تتغير بشكل مباشر وعاجل تبعاً لتغير الأحوال الاقتصادية ففي فترات الرخاء تزيد المعاملات بصورها كافة وعلى أثرها تزيد الحصيلة الضريبية ويتحقق العكس في فترات الكساد.
3. تمتاز الضرائب غير المباشرة بتدفق حصيلتها طوال السنة المتعلقة بها. لأن عمليات التداول والإنفاق تتالى بطريقة مستمرة على مدار السنة وهو ما يفيد في تمويل الموازنة على مدار السنة المالية.
4. تتصف هذه الضرائب بالغزارة في حصيلتها لأنها تفرض على عمليات مختلفة كالاستهلاك والإنتاج والاستيراد والتصدير والتداول. حيث يدفعها الجميع دونما تمييز بين غني وفقير. أما الضرائب المباشرة فلا تفرض إلا على من تتجاوز دخولهم حدا معينا مما يقلل من حصيلتها. وتبدو هذه الميزة أكثر وضوحا في الدول النامية.

غير انه وبالرغم من هذه المزايا فان ثمة مأخذ على الضرائب غير المباشرة نوجزها في الآتي:

أ. لا تتناسب الضرائب غير المباشرة مع المقدرة التكليفية للممول. بل إنها تتجه إلى التناسب مع هذه المقدرة تناسبا عكسيا وبخاصة إذا فرضت على السلع الضرورية. فتكون أكثر ثقلا من زاوية عبئها على الفقراء دون الأغنياء ومن ثم فهي غير عادلة.

وقد يقال انه من الممكن مراعاة اعتبارات العدالة بالنسبة لهذه الطائفة من المجتمع بإعفائها من الضرائب المفروضة على السلع والخدمات الضرورية فيما تخضع السلع والخدمات الكمالية والشائعة الاستعمال وحده إلى الضرائب. إلا انه يرد على ذلك إن الاعتبارات المالية غالبا ما تدعو إلى فرض ضرائب عل السلع والخدمات الضرورية تحقيقا للوفرة في الحصيلة.

ب. تستدعي الضرائب غير المباشرة إيجاد رقابة دقيقة على المنتجين الذين تحصل منهم ضرائب الإنتاج. للتأكد من عدم إخفاء حجم الإنتاج الفعلي تخلصا من دفع الضريبة. كما تستدعي إيجاد هذه الرقابة على عمليات تداول السلع المفروضة عليها ضريبة رقم الإعمال الأمر الذي يؤدي إلى عرقلة حركة إنتاج هذه السلع ويعيق تداولها وعلى العكس من ذلك فان الضرائب المباشرة لا تسبب هذا القدر من التعويق لحركة النشاط الاقتصادي بقدر ما يتعلق الأمر بالإنتاج والتداول 0

ج. إذا كانت المرونة التي تتسم به الضرائب غير المباشرة ميزة في فترات الانتعاش الاقتصادي، فإنها تعد في ذات الوقت عيبا في فترات الانكماش الاقتصادي، لأنها شديدة الحساسية لمستوى النشاط الاقتصادي، ففي حالة الانكماش ينخفض حجم الناتج القومي والدخل القومي ومستويات الأسعار ومن ثم حجم المعاملات مما يستتبعه تقلص حصيلة الضرائب غير المباشرة بمعدل اكبر من الانخفاض الحاصل في مؤشرات النشاط الاقتصادي.

ثانياً: سعر الضريبة:

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لا بد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى تحديد ما يمكن اقتطاعه من ذلك الوعاء كضريبة وهو ما يعرف بسعر الضريبة والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة الضريبة الى وعاءها أو هو مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة ومن المعروف أن سعر الضريبة قد مر بمرحلتين أساسيتين هما :

مرحلة الضريبة التوزيعية ومرحلة الضريبة القياسية ، كما أن سعر الضريبة قد يكون نسبياً أو تصاعدياً أو تنازلياً و ستكون هذه الموضوعات محلاً للدراسة وعلى الوجه الآتي :

- التطور التاريخي لسعر الضريبة .
- طرق تحديد سعر الضريبة .
- الوضع في التشريع الضريبي الأردني .

1. التطور التاريخي لسعر الضريبة[1]:

مر سعر الضريبة تاريخياً بمرحلتين هما الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية.

الضريبة التوزيعية:

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي تحدد الدولة فيها إجمالي المبلغ الذي تريد تحصيله من الأفراد مقدماً وتوزيعه جغرافياً على أساس نصيب كل إقليم من أقاليم الدولة من هذه الضريبة ثم يتم بعد ذلك توزيعه اقتصادياً على أساس نصيب كل

---

(1) يراجع حول هذا الموضوع:

- د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص 440- 444.
- د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص 185- 186.
- د. عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 104- 107

فرد من أفراد تلك الأقاليم من الضريبة والذي يتم على أساس المقدرة الاقتصادية للأفراد. وبالتالي فلا يعرف سعر هذه الضريبة مقدماً وإنما يحدد المشرع حصيلتها الإجمالية ولا يمكن معرفة السعر إلا في مرحلة تالية ، عندما يتم نسبة الحصيلة إلى الوعاء. وقد كان هذا الأسلوب في تقدير الضريبة منتشراً في الماضي نظرا لصعوبة حصر وتقدير وعاء الضريبة ولضعف الإدارة الحكومية بشكل عام والإدارة المالية بشكل خاص من جهة ورغبة الدولة في معرفة مقدار حصيلة هذه الضرائب مقدماً كي تنظم إنفاقها على أساس تلك الحصيلة من جهة أخرى.

وتتميز هذه الضريبة ببساطتها وثبات حصيلتها وعدم تأثرها بتهرب المكلفين بها نظراً لأن ذلك التهرب لا يعفي الوحدة الإدارية بكاملها من دفع الضريبة كاملاً ويعاب عليها بعدها عن العدالة فكثيراً ما تختلف الأعباء الضريبية الملقاة على مكلفين متماثلين في المقدرة التكليفية نتيجة للأخطاء الإدارية التي تحدث في عملية التوزيع وما قد يحدث من محاباة لبعض الوحدات الإدارية على حساب بعضها الآخر. كما يعاب على الضريبة عدم مرونتها حيث أن استقرار المبالغ المحددة كنصيب لكل إقليم لفترة طويلة يجعلها بعيدة عن التأثر بالظروف الاقتصادية فلا تستفيد الدولة من تحسن الظروف الاقتصادية.

لهذه الأسباب تم العدول عن هذا الأسلوب في تحديد الضريبة في الوقت الحاضر وحل محله أسلوب الضريبة القياسية أو التحديدية.

الضريبة القياسية:

يحدد المشرع الضريبي من خلال هذه الضريبة سعر الضريبة مقدماً دون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة ولكن ذلك لا يمنع الإدارة المالية في بداية كل عام وبما يتوفر لديها من عناصر مختلفة من تقدير حصيلة الضريبة على وجه التقريب. وتتحدد تلك الضريبة في شكل نسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو في شكل مبلغ معين عن كل وحدة من وحدات تلك المادة.

ويلاحظ أن تقسيم الضرائب إلى توزيعية وتحديديه أو قياسية إنما تخص الضرائب المباشرة أما الضرائب غير المباشرة فلا يمكن أن تكون إلا قياسية لأنه من غير الممكن للإدارة المالية معرفة من سيقوم بالعمليات التي تخضع لها ولا عدد هذه العمليات مقدماً حتى تحدد الضريبة وتقوم بتوزيعها على الممولين.

وتتميز هذه الضريبة بمرونتها إذ أنها تتأثر بالظروف الاقتصادية القائمة وبعدالتها حيث يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها غير أن هذه الضريبة تتطلب إدارة مالية عالية الكفاءة، كما تضار الخزينة بتهرب المكلفين من أدائها بعكس الحال في الضريبة التوزيعية.

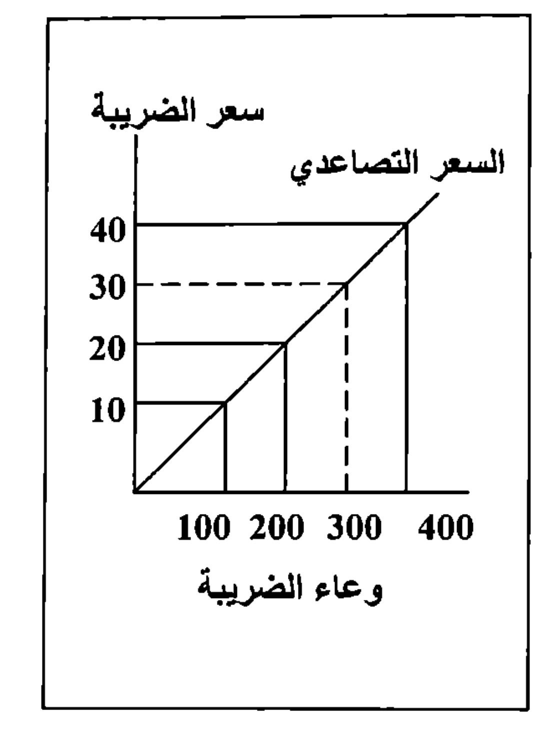
وإذا رجعنا إلى التطور التاريخي للضرائب نلاحظ أن معظم الأنظمة الضريبية قد أخذت في بداية الأمر بالضريبة التوزيعية ثم عدلت عنها إلى الضريبة القياسية، وتعد الضرائب القياسية مشكلة الاختيار في تحديد السعر النسبي أو التصاعدي وإذا كانت الضرائب القياسية تتميز بأنها أكثر عدالة من الضرائب التوزيعية فإن درجة العدالة التكليفية التي تحققها تلك الضرائب تختلف تبعاً لطريقة تحديد سعرها.

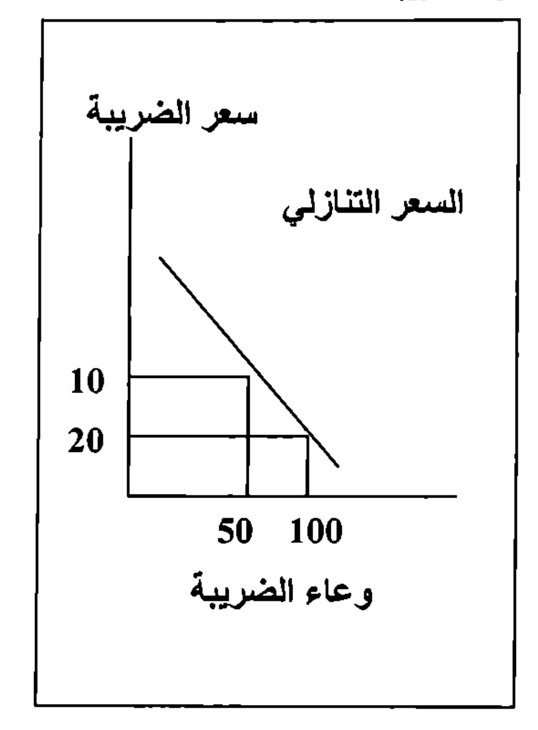
2. طرق تحديد سعر الضريبة:

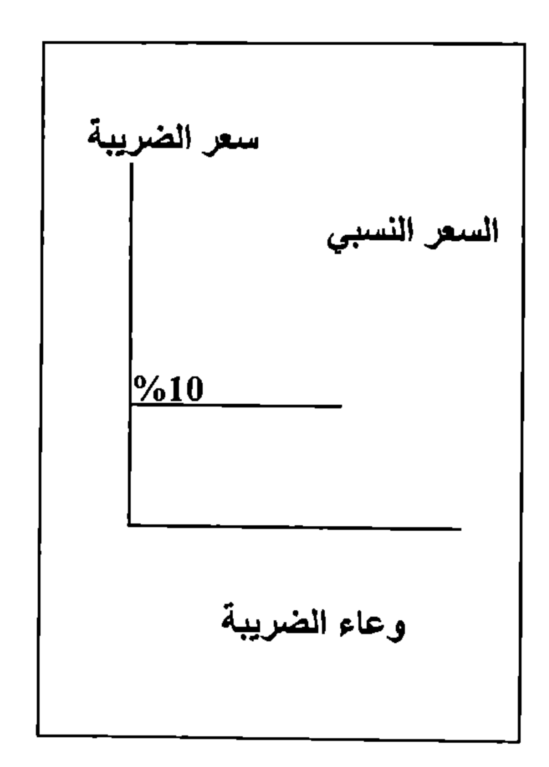
قد يكون سعر الضريبة نسبياً وهو ذلك السعر الذي يبقى ثابتاً مهما تغير وعاء الضريبة مثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل بسعر 10٪ فإن هذا السعر يبقى ثابتاً ويطبق على جميع الدخول صغيرها أو كبيرها أو بعبارة أخرى في السعر النسبي الوعاء يتحرك صعوداً والسعر ثابتاً لا يتحرك مهما تحرك الوعاء. فالعلاقة بين السعر والوعاء علاقة ثابتة.

أما السعر التصاعدي فهو ذلك السعر الذي يتغير تبعاً لتغير وعاء الضريبة ارتفاعاً او انخفاضاً أو أنه السعر الذي يتصاعد تبعاً لتصاعد الوعاء فيكون الوعاء متحركاً والسعر يتحرك تبعاً لتحرك ذلك الوعاء فالعلاقة بينهما علاقة طردية. ومثال ذلك فرض الضريبة على الدخل بسعر 10٪ على المائة دينار الأولي و12٪ على الثانية و 20٪ على الثالثة وهكذا. أما السعر التنازلي فهو ذلك السعر الذي يتناقص تبعاً لتزايد الوعاء وبالتالي فالسعر التنازلي هو معكوس السعر التصاعدي فتكون العلاقة بين السعر والوعاء علاقة عكسية. ومثال ذلك أن تفرض الضريبة بسعر 10٪ على المائة دينار الأولى و8٪ على الثانية و 6٪ على الثالثة وهكذا.

عرض اتجاهات أسعار الضريبة







المفاضلة بين أسعار الضرائب:

الضريبة النسبية:

نسب أنصار الضريبة النسبية لهذه الضريبة المزايا الآتية:

- أن هذه الضريبة عادلة على أساس أنها تستقطع نسبة واحدة من جميع الخاضعين لها فهي لا تحابي فئة على حساب فئة أخرى، فهي إذن تعامل جميع الممولين أو المكلفين بالضريبة معاملة واحدة فمن لديه دخل 100 دينار يخضع لسعر 10 ٪ فيدفع 10 دنانير ومن لديه دخل 1000 دينار يدفع ضريبة مقدارها 100 دينار، ولذ تجد هذه الضريبة ترحيباً لدى أصحاب العقد الاجتماعي فما دامت الضريبة ثمناً للخدمات فيجب أن يتحقق التناسب بين مقدار الضريبة وما يحصل عليه الفرد من خدمات من قبل الدولة وهو ما يتحقق من خلال السعر النسبي ولذ يصبح الأمر مقبولاً أن يدفع من يكون دخله (1000) دينار عشرة أمثال ما يدفعه من يكون دخله 100 ينار على أساس أن الفرد يستهلك من الخدمات ما يتناسب ومقدار دخله.

ويرد على ذلك أن العدالة التي تحققها الضريبة النسبية هي عدالة ظاهرية أو حسابية بعيدة تماماً عن العدالة الحقيقية التي يجب أن تتحقق من خلال مساواة المكلفين بالضريبة بالحرمان والتضحية التي يتعرضون لها نتيجة فرض تلك الضريبة أو بعبارة أخرى فإن هذه الضريبة لا تحقق سوى المساواة الحسابية بينهم.

ففي مثالنا السابق حيث يدفع المكلف الأول 10 دنانير عن دخله البالغ 100 دينار والثاني 100 دينار عن دخله البالغ 1000 تتعارض مع العدالة لأن الحرمان الذي سيعانيه الأول أكبر بكثير من الحرمان أو المعاناة التي سيعانيه الثاني على أساس أن الأول حرم من إشباع حاجات ضرورية في حين أن الثاني لم يحرم أو حرم من إشباع حاجات أقل ضرورة ذلك لأن في دخل الأخير سعة فهو يستطيع رغم الضريبة التي فرضت عليه إشباع جميع حاجاته بل إشباع بعض كمالياته ولذا يميل منتقدو هذه الضريبة إلى أن تحقيق المساواة في التضحية وتحقيق العدالة يتطلب فرض الضريبة التصاعدية استناداً إلى نظرية تناقص المنفعة الحدية للنقود.

أما التناسب بين الضريبة بوصفه ثمناً للخدمة وبين الدخل فمسألة مردودة ذلك أن الفكر المالي الحديث يرفض فكرة المنفعة والعقد الاجتماعي أساساً لفرض الضريبة وأحل محلها مبدأ التضامن الاجتماعي.

وكمثال على ذلك:

لنفرض أن الشخص الأول دخله 1000 دينار يخصص بالكامل للسلع الضرورية (إيجار، سلع غذائية، رسوم دراسية، أدوية، ملابس، نقل).

وشخص آخر دخله 2000 دينار يوزعه كما يلي:

1000 دينار سلع ضرورية كما هو الحال بالنسبة للشخص الأول

500 سلع كمالية

500 ادخار

لو فرضت الضريبة بنسبة 20٪ يدفع الأول 1000×20 ÷ 100 = 200

فيكون صافي دخله 1000-200 = 800 ويعني ذلك أن هذا الشخص سيقل من انفاقاته على السلع الضرورية فتزداد معاناته.

أما الشخص الآخر فيدفع 2000 ×20 ÷ 100 = 400 دينار

فيكون صافي دخله 2000- 400 = 1600 وهنا سوق لن يقلل من انفاقاته على السلع الضرورية أو الكمالية وإنما يقلل من مدخراته فبدلاً من ادخار ما نسبته 500 دينار سيدخر 100 دينار فقط فتكون معاناته معدومة أو أقل من معاناة الشخص الآخر.

- ينسب لهذه الضريبة ذات السعر النسبي بأنها سهلة وغير معقدة فهي تفرض بسعر واحد على جميع الدخول او الأوعية مهما تباينت في مقاديرها. ويرد على ذلك أن السهولة وعدم التعقيد يمكن قبولها إذا لم تتعارض تلك الضريبة مع اعتبارات العدالة ومن ثم فلا يمكن أن التضحية بالعدالة وهي قاعدة من قواعد الضريبة لحساب البساطة.
- يذهب أنصار السعر النسبي أن من مزايا هذه الضريبة أو السعر عدم تهديده للثروات والدخول وهذا ما يمكن حدوثه عند تطبيق الضرائب التصاعدية إذ يؤدي عندهم إلى خفض الادخار والإضرار بالصناعة وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج. ومن ثم فالضريبة النسبية لا تضر بالنشاط الاقتصادي على عكس الضريبة بالمتدرجة أو التصاعدية.

ويمكن الرد على ذلك أن الآثار السيئة للتصاعد على النشاط الاقتصادي أمر مبالغ فيه إذ تتوقف آثاره على مجرى النشاط الاقتصادي وعلى شدة التصاعد وقد تكون الضريبة التصاعدية عندما تفرض بأسعار معتدلة أفضل في تأثيرها على النشاط الاقتصادي من ضريبة نسبية تفرض بسعر مرتفع.

الضريبة التصاعدية:

ذهب انصار التصاعد لتسويغه مذاهب شتى ويمكن تلخيص تلك المذاهب والنظريات فيما يأتي:

أ. **نظرية تناقص المنفعة الحدية:**

يسوغ كثير من انصار السعر التصاعدي في الضريبة استناداً إلى نظرية تناقص المنفعة الحدية للنقود، وهي تقوم على أساس أن تلك المنفعة تتناقص في الأموال والسلع كلما زاد عدد الوحدات المستخدمة منها ذلك لأن كل وحدة تقابل حاجة أقل شدة من التي قبلها نتيجة لقابلية الحاجات للاشباع ويمكن تطبيق ذلك على النقود إذ تتناقص منفعة كل وحدة منها عن الوحدة التي قبلها. فمنفعة الوحدات الأخيرة من الدخل أقل من منفعة الوحدات الأولي منه، وكلما زادت وحدات الدخل قلت منفعة الوحدات الأخيرة منه، وتفسير ذلك في أن وحدات الدخل الأولى تعد مهمة جداً إذ توجه أصلاً لاشباع الحاجات الضرورية، وما يفيض عن ذلك يستخدم لاشباع الحاجات الأقل ضرورة ثم الكمالية أو الترفيهية. وتطبيقاً لذلك تكون المنفعة الحدية للنقود عند الفقير أعلى بكثير من تلك المنفعة عند الغني، وعلى هذا فإن درجة الحرمان التي تسببها الضريبة باقتطاع جزء من دخل الفقير تعد أكبر بكثير من ذلك الحرمان الذي تسببه الضريبة المتقطعة من دخل الغني. لأن الضريبة في الحالة الأولى تقتطع من وحدات ذات منفعة حدية عالية، على عكس الحال في الحالة الثانية إذ تقتطع من وحدات ذات منفعة حدية منخفضة لأن الفقير سيضطر في الحالة الأولى إلى التضحية بجزء من حاجاته الضرورية في حين أن الغني في الحالة الثانية لن يضطر إلا إلى التضحية بجزء من حاجاته الكمالية أو الترفيهية أو بجزء من ادخاره ومن ثم يصبح منطقياً زيادة العبء المالي الملقى على الغني عن طريق الضريبة قياساً بذلك العبء الملقى على الفقير ولا يتحقق ذلك إلا في الأخذ بالسعر التصاعدي في الضريبة.

ب. **نظرية إعادة توزيع الدخل:**

تعد الضرائب التصاعدية وسيلة مهمة لإعادة توزيع الدخل القومي باتجاه تقليل التفاوت بين الدخول وتجد سياسة إعادة التوزيع تسويغها فيما يأتي:

- **من الناحية الاقتصادية:** يؤدي التفاوت بين الدخول والمتمثل بتركيز الثروة لدى عدد قليل من الأفراد إلى انخفاض الطلب الفعلي مما يؤدي إلى انكماش اقتصادي وهو ناتج أصلاً من حقيقة أن الميل الحدي للاستهلاك منخفضاً والميل الحدي

للادخار مرتفعاً لدى الطبقات الغنية، والعكس بالنسبة للجماعات الفقيرة. وعلى هذا فإن السعي لزيادة الطلب الفعلي وتحريكه يمكن أن يتحقق عن طريق زيادة الطلب على أموال الاستهلاك بإعادة توزيع الدخل لصالح الفئات محدودة الدخل والفقيرة إذ يعمل على خفض درجة الميل للادخار وزيادة درجة الميل للاستهلاك لدى الجماعة. وتعد الضريبة التصاعدية خير وسيلة لتحقيق ذلك فهي تقتطع من دخول الأغنياء نسبة أكبر من اقتطاعها من دخول الطبقات الفقيرة ويؤدي ذلك إلى التقليل من ادخار الطبقات الأولى، وفي الوقت نفسه يمكن استخدام حصيلة هذه الضرائب لزيادة دخول الطبقات الفقيرة حتى تتمكن من زيادة استهلاكها.

- **من الناحية الاجتماعية:** يؤدي التفاوت في الدخول إلى وجود طبقتين أحدهما قليلة العدد واسعة الثراء والثانية كبيرة العدد قليلة المال أو معدمة ويؤدي ذلك الوضع فضلاً عن أنه ظلم اجتماعي إلى نوع التناقض والقلق الاجتماعي، ويزيد من حدة الصراع الطبقي ومن ثم الاحتكاك والنفور بين الطبقات الاجتماعية ومن ثم إلى عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي، ولا شك أن العمل على مواجهة تلك المساوئ عن طريق إعادة توزيع الدخول باتجاه المساواة يعد مسوغاً لفرض الضريبة التصاعدية بوصفها أحد أهم الوسائل لإعادة التوزيع.

ج. **نظرية تدرج الحاجات الجماعية:**

حيث أن حاجات الجماعة تتدرج من حيث أهميتها إلى ضرورية (الجيش والشرطة) وإلى نافعة (المواصلات) وإلى كمالية (تحسين المدن) وعلى نفس الصورة التي تتدرج الحاجات الفردية وعلى هذا يقتضي المنطق أن لا يحرم الفرد نفسه من إشباع حاجاته الضرورية إلا لإشباع حاجات المجتمع الضرورية وليست النافعة أو الكمالية وحيث أن الطبقات الفقيرة لا تشبع إلا حاجاتها الضرورية فلا يصح أن تساهم إلا في إشباع الحاجات الضرورية للمجتمع على عكس الحال بالنسبة للطبقات الغنية حيث تساعد قدرتها المالية على إشباع حاجاتها الضرورية والكمالية ومن ثم يصبح لزاماً عليها أن تساهم في إشباع حاجات المجتمع النافعة والكمالية وأن تتحمل وحدها عن طريق الضرائب التصاعدية أعباء تغطية تلك الحاجات.

صور التصاعد:

للضريبة التصاعدية عدة صور فنية أهمها ما يأتي:

أ. التصاعدية بالطبقات:

ويكون ذلك بأن يقسم المشرع الضريبي وعاء الضريبة على عدة طبقات إجمالية ويحدد لكل طبقة سعراً خاصاً بها يزداد تبعاً للزيادة في الوعاء من طبقة لأخرى أي إذا زاد الوعاء عن الحد الأعلى للطبقة خضع بكامله لسعر معين لأنه سيقع ضمن طبقة جديدة وعلى النحو الأتي:

طبقات الوعاء	السعر
100	٪ 2
200-101	٪ 3
500-201	٪ 4
1000-501	٪ 5
2000-1001	٪ 6
5000-2001	٪ 7
10000-5001	٪ 8
أكثر من 10000	٪ 9

وأسلوب التصاعد بالطبقات يتميز بالبساطة المتناهية إلا أنه معيب ويتعارض مع العدالة ويؤدي تطبيقه إلى نتائج غير مقبولة فهو يخضع الدخل الذي يزيد عن الحد الأعلى لطبقة ما للسعر المقرر للطبقة الآتية مهما كانت ضآلة هذه الزيادة والتالي فهو يعرض معدل الضريبة إلى وثبة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء مبلغاً طفيفاً. لأن التصاعدية فيه قائم على "مجموع المرح لا على أجزائه" ويمكن توضيح ذلك بالمثال الآتي:

لنفرض أن شخصاً دخله 500 دينار وكان سعر الضريبة 4٪ (الطبقة الثالثة) يكون مقدار الضريبة المستحقة عليه $\frac{4X500}{100}$ = 20 دينار فلو زاد دخل هذا الشخص إلى 501 أي زاد بمقدار دينار واحد فإنه يدخل في طبقة جديدة هي الطبقة الرابعة بسعر جديد هو 4٪ فتكون الضريبة المستحقة عليه هي $\frac{5X501}{100}$ = 25 دينار. ويتضح أن زيادة الوعاء بمقدار دينار واحدا أدى إلى زيادة الضريبة بمقدار خمسة دنانير ولا يخفي

ما في ذلك من مجافاة صارخة لفكرة العدالة الضريبية وتلافياً لذلك تقرر الدول مبدأ الإعفاء الحدي وبموجبه يقرر المشرع أنه إذا قادت زيادة الوعاء إلى تطبيق سعر أعلى وترتب على ذلك زيادة مقدار الضريبة بأكبر من زيادة الوعاء فإن زيادة الضريبة يجب أن تخفض حتى تتساوى مع زيادة الوعاء وفي المثال السابق تكون الضريبة 20 دينار هي مقدار الضريبة السابقة يضاف لها دينار واحد يمثل مقدار الزيادة في الوعاء فتكون الضريبة 21 دينار للطبقة الرابعة بدلاً من 25 دينار.

ب. التصاعد وفقاً للشرائح :

في هذا التصاعد يقسم الدخل أو وعاء الضريبة إلى عدة شرائح أو أقسام متساوية أو غير متساوية ويفرض على كل شريحة سعراً معيناً يتصاعد كلما انتقلنا من شريحة إلى شريحة أعلى منها وكما موضح فيما يأتي:

عندما تكون الشرائح غير متساوية

تنظيم الشرائح	مقدار الشريحة بالدينار	سعرالضريبة
الشريحة الأولى	100	٪ 2
الشريحة الثانية	200	٪ 4
الشريحة الثالثة	300	٪ 5
الشريحة الرابعة	400	٪ 6
الشريحة الخامسة	500	٪ 7

ووفقاً للأسعار السابقة يمكن احتساب الضريبة المستحقة على شخص دخله 400 دينار سنوياً كما يلي:

الشريحة الأولى 100 وتكون الضريبة $\frac{2X\ 100}{100}$ = 2 دينار.

الشريحة الثانية 200 وتكون الضريبة $\frac{4X\ 200}{100}$ = 8 دينار.

الشريحة الثالثة 100 وتكون الضريبة $\frac{5X\ 100}{100}$ = 5 دينار

وعليه يكون مجموع الضريبة المستحقة هي 2+8+5 = 15 دينار .

عندما تكون الشرائح متساوية:

نفس الشرائح	مقدار الشريحة	سعر الشريحة
الشريحة الأولى	100	٪2
الشريحة الثانية	100	٪4
الشريحة الثالثة	100	٪5
الشريحة الرابعة	100	٪6
الشريحة الخامسة	100	٪7

وفقاً للأسعار السابقة يمكن احتساب الضريبة على شخص دخله أربعمائة دينار كما يلي:

الشريحة الأولى   100 × 2 ÷ 100 = 2 دينار

الشريحة الثانية   100 × 4 ÷ 100 = 4 دينار

الشريحة الثالثة   100 × 5 ÷ 100 = 5 دينار

الشريحة الرابعة   100 × 6 ÷ 100 = 6 دينار

وعليه يكون مجموع الضريبة المستحقة هي 2 + 4 + 5 + 6 = 17 دينار

ويتضح أن هذا الأسلوب يتلافى العيب الموجود في الأسلوب الأول إذ أنه في حالة زيادة الدخل بمقدار معين يترتب عليه الانتقال إلى شريحة أعلى فإن ما يدخل في الشريحة الأعلى فقط هو الذي يخضع للسعر الأكثر ارتفاعاً في هذه الشريحة أما بقية الدخل فإنه يستمر في الخضوع للسعر الخاص الأقل. ويعد هذا الأسلوب أكثر أساليب التصاعد تطبيقاً في العمل. كما أنه يعتبر أكثر عدالة عند مقارنته بأسلوب التصاعد بالطبقات غير أن البعض يرى أنه إذا كان أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر عدالة على المستوى الفردي فإن التصاعد بالطبقات أكثر عدالة على المستوى القومي ويدللون على ذلك بالقول[1] أن اعتماد النظم الضريبية على أسلوب التصاعد بالطبقات أو التصاعد بالشرائح سوف يغير من المراكز النسبية للأفراد قبل وبعد الضريبة لصالح أصحاب الدخول المنخفضة وفي غير صالح أصحاب الدخول المرتفعة. ومع ثبات العوامل الأخرى على حالها سوف يزيد الدور الذي يمارسه نظام التصاعد في سعر الضريبة للحد من

(1) د. سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام. مدخل تحليل معاصر، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص182.

التفاوت في توزيع الدخول والاقتراب من التوزيع العادل للدخول بين أفراد المجتمع، كلما زاد معدل التصاعد في سعر الضريبة في الطبقات أو الشرائح العليا وانخفض في الطبقات والشرائح الدنيا، وكلما انخفض حجم الشريحة أو الطبقة في المستويات العليا والعكس في المستويات الدنيا من الطبقات أو الشرائح.ت ولكن أيهما أكثر فاعلية في التخفيف من الاختلال في التوزيع الفعلي للدخول بين أفراد المجتمع؟ لتوضيح ذلك دعنا نفترض المثال الآتي:

إذا كان لدينا ممول (أ)، ممول آخر (ب) حيث يبلغ دخل منهما (2000)، (3000) جنيه مصري على التوالي. وأن النظام الضريبة يسمح باستخدام التصاعد بالطبقات أو التصاعد بالشرائح كما هو موضح بالجدول:

تصاعد بالطبقات		تساعد بالشرائح	
الطبقة	سعر الضريبة	الشريحة	سعر الضريبة
1000-1	صفر	صفر – 1000	صفر
2000-1001	10٪	الألف الثانية	10٪
3000-2001	20٪	الألف الثالثة	20٪

واعتماداً على البيانات السابقة فإننا نستنتج ما يأتي:

أ. إذا كان التصاعد في الضريبة بالطبقات فإن:

ما يدفعه الممول (أ) من ضريبة = 2000× 10٪ = 200 جنيه

صافي دخل الممول (أ) = 2000 - 200 = 1800 جنيه

ما يدفعه الممول (ب) من ضريبة = 3000 × 20٪ = 600 جنيه

صافي دخل الممول (ب) = 3000 – 600 = 2400 جنيه

- يتضح من ذلك أن فرض الضريبة (تصاعد الطبقات) قد ترتب عليه انخفاض الفارق بين دخل الممول (أ) والممول (ب) من 1000 جنيه قبل فرض الضريبة إلى 600 جنيه بعد فرض الضريبة. كما تغيرت المراكز النسبية للأفراد من ($\frac{2}{3}$) إلى ($\frac{3}{4}$) بعد الضريبة وهذا يعني ان استخدام أسلوب التصاعد بالطبقات قد قلل من التفاوت في توزيع الدخول وبالتبعية اقترب التوزيع الفعلي من التوزيع العادل.

ب. إذا كان التصاعد في الضريبة بالشرائح:

ما يدفعه الممول (أ) من ضريبة:

= 1000× صفر + 1000 × 10٪ = 100 جنيه

الدخل الصافي للممول (أ) بعد الضريبة :

= 2000 – 100 = 1900 جنيه

ما يدفعه الممول (ب) من ضريبة =

1000 × صفر + 1000 × 10٪ + 1000 × 20٪ = 300 جنيه

الدخل الصافي للممول (ب) بعد الضريبة = 3000 – 300 = 2700 جنيه.

الا أن مقدار التفاوت بين دخل الممول (أ)، الممول (ب) قد انخفض من 1000 قبل الضريبة إلى (800) جنيه بعد الضريبة. وتغيرت المراكز النسبية لكل من أ، ب من ($\frac{2}{3}$) قبل الضريبة إلى ($\frac{19}{27}$) بعد الضريبة.

بمقارنة التفاوت القائم في توزيع الدخل بين الممول (أ)، الممول (ب) بعد فرض الضريبة في ظل التصاعد بالطبقات بالتفاوت بعد الضريبة في ظل التصاعد بالشرائح يتضح أن الاعتماد على أسلوب التصاعد بالطبقات يصبح أكثر فاعلية في الحد من التفاوت في توزيع الدخول بالمقارنة بأسلوب التصاعد بالشرائح وفي نفس الوقت حقق التصاعد بالشرائح حصيلة ضريبية أقل بالمقارنة بأسلوب التصاعد بالطبقات.

جـ . التصاعد عن طريق الخصم من المادة الخاضعة للضريبة:

في هذا النوع يكون سعر الضريبة واحداً لا يتغير فكأنه والحالة هذه سعراً نسبياً مع فارق هو أنه لا يطبق على كل الوعاء وإنما على جزء منه، أي بعد خصم جزء من ذلك الوعاء ومثال ذلك أن يكون سعر الضريبة 10 ٪ أي أنه سعر نسبي ثم إعفاء 100 دينار من الوعاء فيكون السعر الحقيقي للضريبة سعراً تصاعدياً وكما يلي:

الدخل (الوعاء)	الخصم	الدخل الخاضع للضريبة	سعر الضريبة	الضريبة المستحقة = السعر X الوعاء / 100	السعر الحقيقي = مقدار الضريبة X 100 / الوعاء قبل الخصم	
100	100	صفر	٪ 10	صفر	صفر	
200	100	100	٪ 10	10	٪ 5	$\frac{100 X 10}{200}$
300	100	200	٪ 10	20	٪ 6.6	$\frac{100 X 20}{300}$
400	100	300	٪ 10	30	٪ 7.5	$\frac{100 X 30}{400}$
500	100	400	٪ 10	40	٪ 8	$\frac{100 X 40}{500}$
600	100	500	٪ 10	50	٪ 8.3	$\frac{100 X 50}{600}$
700	100	600	٪ 10	60	٪ 8.6	$\frac{100 X 60}{700}$
800	100	700	٪ 10	70	٪ 9.9	$\frac{100 X 70}{800}$

3. الوضع في التشريع الأردني:

يجمع التشريع الأردني بين السعرين النسبي والتصاعدي ويتضح ذلك من خلال نصوص المواد الآتية :

أ. دخل الأشخاص الطبيعية (السعر التصاعدي) : تنص المادة (11 - أ) (تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي حسب النسب التالية :

- (7٪) سبعة بالمائة عن كل دينار من الأثنى عشر الأولى .
- (14٪) أربعة عشر بالمائة عن كل دينار يزيد عن ذلك .

ويتضح من خلال النص السابق أن المشرع الضريبي الأردني قد أخذ بالسعر التصاعدي فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعية وبهذا يكون قد حقق العدالة تطبيقاً لنص المادة (111) من الدستور الأردني .

ب . دخل الأشخاص الاعتبارية (السعر النسبي)

يقصد بالأشخاص الاعتبارية المقيمة وحسب نص المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 ما يلي :

- الذي تم تأسيسه أو تسجيله وفق أحكام التشريعات الأردنية النافذه وكان له في المملكة مركز او فرع يمارس الإدارة والرقابة على عمله أو الذي مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في المملكة .
- الذي تملكه الحكومة أو اي من المؤسسات الرسمية أو العامة نسبة تزيد على 50٪ من رأسماله .

وقد نصت المادة (11 – ب) على استيفاء الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الاعتباري حسب النسب التالية :

1. (14٪) أربعة عشر بالمائة بالنسبة لجميع الأشخاص الاعتبارين باستثناء ما ورد منهم في البندين (2) و (3) من هذه الفقرة .
2. (24٪) أربعة وعشرون بالمائة على شركات الاتصالات الأساسية وشركات التأمين وشركات الوساطة المالية والشركات المالية بما فيها شركات الصرافة والأشخاص الاعتباريين الين يمارسون انشطة التأجير التمويلي .
3. (30٪) ثلاثون بالمائة على البنوك .

ويتضح من خلال النص السابق أن المشرع الضريبي اخذ بالنسبة للاشخاص الاعتبارية المقيمة بالسعر النسبي وفي ذلك مجافاة لقاعدة العدالة بالإضافة الى تعارض ذلك مع نص المادة (111) من الدستور الأردني والتي تنص على (.... وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة ....)

ج. الدخول الأخرى :

أما الدخول الأخرى فقد أخضعتها المادة (12 – أ) من القانون وبمناسبة الإشارة الى كيفية تحصيلها إلى السعر النسبي وعلى الوجه التالي :

أ. يتم اقتطاع الضريبة فيما يتعلق بالدخول المبينة تالياً من المصدر من قبل من يدفعها وفق النسب المحددة إزاء كل منها :

1. الدخل من بدل الخدمة الذي يدفعه شخص اعتباري مقيم إلى شخص مقيم بنسبة 5٪ .
2. ما يخضع للضريبة من الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لاي شخص من قبل البنوك والشركات المالية في المملكة بنسبة (5٪) على أن تعتبر هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الاعتباري غير المقيم والشخص الطبيعي، ويستثنى من أحكام هذا البند فوائد وأرباح الودائع والعمولات المترتبة للبنوك الأخرى والفوائد والأرباح المستحقة لأي جهات أخرى تحددها التعليمات التنفيذية .
3. الدخل من الاستثمار والإتاوات واي دخل أخر غير معفى من الضريبة ، الذي يدفعه مقيم مباشرة أو بالواسطة لشخص غير مقيم وبنسبة (7٪) ويعتبر المبلغ المقتطع على هذا الوجه ضريبة قطعية .
4. الدخل من أرباح الجوائز واليانصيب الذي يتجاوز مقدار أو قيمة أي منها ألف دينار وبنسبة (10٪) ويعتبر المبلغ المقتطع على هذا الوجه ضريبة قطعية .
5. بدل إيجار العقار ، بنسبة (5٪) إذا كان المستأجر من غير الأشخاص الطبيعيين .
6. الدخل من الوظيفة المتأتي لشخص طبيعي وفق الإجراءات ونسب الاقتطاع التي تحددها التعليمات التنفيذية .

وتقتصر إشارتنا هنا للسعر النسبي بالنسبة للدخول التي اعتبرها المشرع الضريبي ضرائب قطعية . ويتضح من خلال ذلك ما يلي.

1. أن المشرع الضريبي الأردني قد أصاب عندما أخضع الأشخاص الطبيعيين لأسعار تصاعدية، حيث جاء ذلك متفقاً مع نص المادة (111) من القانون الأردني.
2. إن المشرع الأردني قد أخفق حينما أخضع الأشخاص الاعتبارية وغيرها إلى أسعار نسبية لتعارض ذلك مع المادة (111) من الدستور الأردني)[1].

ثالثا: تقدير الضريبة:

1.الواقعة المنشئة للضريبة[2]:

يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينة تحديد القواعد العامة لها، أي الشروط العامة اللازمة لتطبيق الضريبة، وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة والتي يمكن تعريفها بأنها (الحادث الذي بميلاده تستحق الضريبة) أو أنها (الحدث أو الفعل الذي يترتب على حدوثه إلزام المكلف بأداء الضريبة).

ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص ما لمجرد صدور قانون الضريبة وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده قانون الضريبة، وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة، والتي تتمثل بحصول الدخل في نهاية السنة المالية بالنسبة لضريبة الدخل وتملك رأس المال الخاضع للضريبة بالنسبة للضريبة على رأس المال وعبور السلعة للحدود بالنسبة للضريبة الجمركية، وفيما يجب التأكيد عليه هنا أن الدخل يعتبر أنه قد تأتى أو تم جنيه لأي شخص عند استحقاقه وبغض النظر عن تاريخ قبضه ويبدو ذلك واضحاً من نص المادة (14 – أ) والتي تنص (مع مراعاة أي نص

---

(1) سنعود لمناقشة هذا الموضوع بالتفصيل عند تناول موضوع العدالة الضريبية.

(2) يراجع حول هذا الموضوع ما يأتي:

- د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة. القاهرة 1966 ص 152
- د. عادل حشيش، المرجع السابق ص ص357- 362
- د. عاطف صدقي، المرجع السابق ص ص282- 291
- د. محمود رياض عطية، المرجع السابق ص ص 250- 253
- د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق ص ص 278- 283
- د. محمد طه بدوي و د. محمد حمدي النشار، اصول التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1959، ص 375. – مشار إليه في فضيلة عباس غائب الطائي، سريان قانون ضريبة الدخل – دراسة مقارنة – رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل، الموصل، 2004، ص 165 .

أخر ورد في هذا القانون يحسب دخل المكلف لغايات الضريبة على أساس الاستحقاق المحاسبي) أو بعبارة أخرى أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الشروط التي نص عليها القانون، وهي حصول المكلف على دخل صاف يزيد عن حد الإعفاء ووضع هذا الدخل تحت تصرفه وتمكينه منه حتى ولم يقبض فعلاً[1].

ومع ذلك فهناك راي يرى أن الالتزام بالضريبة لا ينشأ بولادة الواقعة المنشئة للضريبة وإنما باتخاذ موظفي الإدارة الضريبية الإجراءات اللازمة لتحديد دين الضريبة واهم هذه الإجراءات صدور الإشعار الخطي بنتيجة قرار التدقيق الوارد ذكره في المادة (29 – ج) على أساس أن دين الضريبة قبل ذلك لا يكون محقق الوجود ولا معين المقدار ولا مستحق الأداء[2] . ويذهب استاذنا الدكتور حسين خلاف إلى عكس ذلك حيث يرى أن الورد (الإشعار بقرار التدقيق في الأردن) أو الإقرار لا يخلف دين الضريبة ولا يمكن اعتبارهما مصدراً للالتزام أو شرطاً لتكونه ، بل تنشأ علاقة المديونية بين المكلف والخزانة إذا ما توافرت الشروط الموضوعية والشخصية التي يتطلبها القانون لأحداث هذه النتيجة[3] . فدين الضريبة يتحقق في ذمة المكلف بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة ولا يحول ذلك كونه غير محدد او غير واجب الأداء ولا تتعدى الإجراءات التي تتخذها الإدارة لتحديد دين الضريبة عن كونها كاشفة وليست منشئة للدين المذكور الذي نشأ في الواقع بولادة الواقعة المنشئة للضريبة .

وعليه فالالتزام بدين الضريبة لا يتحقق في ذمة المكلف بالضريبة إلا بحدوث الواقعة المنشئة للضريبة ومصدر هذا الالتزام هو قانون الضريبة وهو أحد الالتزامات التي ينشأها القانون العام بإرادة المشرع ومن ثم فهو يختلف عن الالتزام التعاقدي الذي يتوقف على إرادة المتعاقدين. كما يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة بخلاف الالتزام

---

[1] يقصد بنظرية الاستحقاق هو اعتبار الدخول التي استحقت للمكلف خلال فترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة في حكم المقبوضة او بعبارة اخرى فوفقاً لهذه القاعدة تعتبر المبيعات الاجلة التي تمت خلال الفترة ابرادا لها كما تعتبر المصروفات بالفترة المذكورة عبئاص عليها بصرف النظر عن واقعتي التحصيل او السداد (د. خليل عواد حشيش) المرجع السابق ص 46 ومع ذلك فقد اباح القانون (28 لسنة 2009) لأصحاب الحرف والمهن احتساب الضريبة على الأساس النقدي والقائم على اساس اعتبار الدخول التي قبضت فعلاً دخلاً خاضعاً للضريبة المادة (14 – ب) .

[2] استاذنا المرحوم د. حسن خلاف ، مرجع سابق ، ص 158- 159

[3] د. احمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1999 ص 13 ، د. حسن خلاق ، مرجع سابق ص 146 .



التعاقدي وغيره من الالتزامات الخاصة التي يكون القانون مصدرها فهي لا تهدف الا الى تحقيق مصلحة خاصة[1].

وإذا كان جانب من الفقه يرى أن الالتزام بدين الضريبة مصدره القانون[2] يذهب رأي آخر إلى أنه ليس ثمة تفرقة بين الالتزام بالضريبة وغيره من الالتزامات، وإنه في جميع الالتزامات يجعل القانون واقعة معينة يحدد شروطها مصدراً مباشراً لنشوء الالتزام ويعتبر القانون مصدرها غير المباشر، أما الواقعة التي يتطلب توافرها لنشوء الالتزام فهي المصدر المباشر لهذا الالتزام[3].

وينشئ قانون الضريبة نوعين من الالتزامات هي التزامات ترتبط بالواقعة المنشئة للضريبة وجوداً وعدماً والتزامات أخرى لا ترتبط بتلك الواقعة ولا تدور معها وجوداً وعدماً. ومثال الحالة الأولى الالتزام بدفع دين الضريبة. وهو التزام لا يترتب بمجرد العمل بقانون الضريبة وإنما يتوقف على تحقق الواقعة المنشئة لها. أما الالتزامات الأخرى فهي لا تتوقف على وجود أو عدم وجود الواقعة المنشئة للضريبة أي أنها لا تتوقف على نشوء الالتزام بدين الضريبة ولا تدور معه وجوداً وعدماً، وإنما هي التزامات أصلية تقع على عاتق دافعي الضرائب سواء نشأ في ذمتهم دين الضريبة أو لم ينشأ أو بعبارة أخرى سواء تحققت الواقعة المنشئة للضريبة أم لم تتحقق، فالمكلف في ضريبة الدخل يلزم بتقديم كشف التقدير الذاتي. أو الإقرار بشكل عام حتى وإن لم يحقق ربحاً في سنة من السنين فهذا الالتزام ينشأ بمجرد العمل بقانون الضريبة ولا يتوقف على تحقق الواقعة المنشئة للضريبة[4].

وتحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تبدأ فيها تحقق الواقعة المنشئة، كما أن العبرة بالسعر السائد وقت تحققها ومن ثم فإن سعراً جديداً لا يسري بأثر رجعي، وإنما تستمر الدولة بتحصيل دين الضريبة على أساس السعر الذي كان سائداً وقت تحقق الواقعة المنشئة. كما أن التقادم الخاص بالضريبة

---

(1) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة 1999، ص13.

(2)السنهوري: الوسيط الجزء الأول ص 1281 مشار إليه في د. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق ص13.

(3)د. أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، القاهرة 1959 ص6.

(4) - استاذنا المرحوم د.حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة 1956 ص145- 152.

- د. عادل العلي و د. طلال كداروي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1989، ص 83.

يحتسب من لحظة نشوء دين الضريبة أو تحقق الواقعة المنشئة لها، حيث يسقط حق الدولة والمكلف بالرجوع إلى أحدهما على الآخر بإنهاء مدة التقادم وما لم ينص القانون على خلاف ذلك، كما أن دفع المكلف للضريبة من واقع إقراره يترتب عليه عدم جواز استرداد ما دفعه لأنه وفاء صحيح لدين نشأ استناداً إلى الواقعة المنشئة للضريبة وكان موجوداً وواجب الأداء وقت تحقق تلك الواقعة[1].

وإذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة نشأ دين الضريبة وترتب على الإدارة الضريبية تحديد المبلغ الواجب دفعه من قبل المكلف وقد يتم ذلك عن طريق كشف التقدير الذاتي أو قد تقوم الإدارة بذلك بنفسها كما هي الحال في ضريبة المباني والأراضي أو قد تلجأ إلى ذلك عندما لا يقوم المكلف بتقديم الإقرار (كشف التقدير الذاتي) أو عندما لا يتم الاتفاق بين الإدارة والمكلف على ما جاء بإقراره.

وإذا كان الأصل أن المكلف هو الملتزم بتقديم الإقرار فقد يلزم القانون الغير بتقديم الإقرار. فيما يلي ستتناول هذا الموضوعات.

2. طرق تقدير وعاء الضريبة[2]:

تم تقدير وعاء الضريبة إما عن طريق السلطة الضريبية وإما عن طريق المكلف ذاته (الإقرار).

أ. اسلوب التقدير عن طريق الاقرار

التقدير عن طريق المكلف ذاته (الاقرار):

يعرف الإقرار بأنه كشف أو نموذج يعد من قبل الإدارة الضريبية يلزم المكلف بالضريبة بتعبئته بالمعلومات المتعلقة بدخله وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه أو كما عرفته المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 بأنه (تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من قبل الدائرة) او كما يعرف بأنه بيان مكتوب

---

(1) قدري نيفولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1960، ص 110.

(2) يراجع حول هذا الموضوع:

- د. فاطمة السويس، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس - لبنان، 2005، ص107.
- د. عادل العلي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي- العراق، 1989، ص85.
- د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق - كلية الحقوق، 2003، ص157.
- د. علي خليل، د سليمان اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان 2000، ص197.
- د. خليل عواد أبو حشيش، المرجع السابق، ص369.

يقدمه المكلف او الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد موضحاً فيه نتيجة اعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والاوضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك [1] ، وتلزم قوانين الضريبة المكلف بالضريبة بتقديم اقرار عن دخله أو رأس ماله، لاتخاذه أساساً لتقدير الضريبة على اعتبار ان خير من يعرف دخل المكلف بالضريبة عند رقمه الصحيح هو المكلف ذاته. وقد منح المشرع الضريبي الحق للإدارة الضريبية بفحص الإقرار للتأكد من صحته ومطابقته للواقع خشية أن يقدم المكلف إقراراً يبتعد عن التعبير عن حقيقة وضعه المالي نظراً لمصلحته الظاهرة في تقليل قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

وأسلوب الإقرار هو الطريقة العادية والشائعة في تقدير الضريبة في معظم الدول بالنسبة لغالبية الضرائب.

وتتميز طريقة الإقرار بأنها تساعد على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً صحيحاً يسمح بأن يأخذ في الاعتبار العناصر كافة التي تحقق شخصية الضريبة عن طريق التعرف على دخول المكلف والأعباء المكلف بها كافة، ويعاب على هذه الطريقة احتمال أن يؤدي الإقرار إلى الغش الجسيم الذي لا تتمكن الإدارة من اكتشافه أو أن يبنى على خطأ مقصود أو غير مقصود، كما أن يمثل تدخلاً في شؤون المكلف المالية مما قد يسبب لهم بعض المضايقات. أو قد يبالغ رجال الإدارة المالية في إجراء التعديلات على الإقرار المقدم من المكلف إلى حد التعسف. ولذا فإن نجاح هذا الأسلوب يتطلب تعاوناً بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وارتفاعاً في مستوى الوعي الضريبي وحسن تنظيم الإدارة الضريبية هيكلاً وأفراداً، إذ يتطلب الأمر أن يتسم سلوك الأفراد (موظفي الإدارة الضريبية) بالنزاهة والخبرة والإخلاص، ولغرض إعطاء الضمانات القانونية للأفراد توخياً لتحقيق العدالة تنص التشريعات الضريبية على أن من حق المكلف بالضريبة في حالة حصول خلاف بينه وبين الإدارة الضريبية اللجوء إلى الطعن في قرارات التقدير.

وفي الأردن تنص المادة (32 - ب) (يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرار التدقيق الصادر بمقتضى البند (2) من الفقرة (ب) من المادة (29) من هذا

([1]) د. رمضان صديق : قانون الضريبة على الدخل ، الطبعة الثانية دار النهضة العربية ، القاهرة . بلا تاريخ ، صفحة 212 .

القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار) .

كما تنص المادة (32 – ج) على أن تقوم الدائرة بتبليغ المكلف إشعارا خطياً بنتيجةُ القرار الصادر بشأن الاعتراض وللمكلف في حالة عدم الموافقة عليه الطعن به لدى المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإشعار . كما نصت المادة (42 – د -1) على (تكون جميع الاحكام الصادرة من محكمة البداية الضريبية قابلة للطعن لدى محكمة الاستئناف الضريبة).

كما نصت المادة (42-د-2)على (تكون الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبية قابلة للطعن لدى محكمة التميز وفق احكام التشريعات النافذة).

ويأخذ الأردن بأسلوب الإقرار حيث تنص المادة (17-أ) على (يلتزم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد من الدائرة قبل نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاء الفترة الضريبية يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخله ومصاريفه وإعفاءاته والضريبة المستحقة) . ولا يلزم جميع فئات المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي حيث أجازت المادة (17- هـ) إصدار تعليمات يتم بموجبها إعفاء فئات معينة من المكلفين من تقديم الاقرارات الضريبية .

ب. التقدير بواسطة الإدارة الضريبة:

تلجأ الإدارة إلى التقدير بشكل مباشر أو غير مباشر

التقدير الإداري المباشر:

تقوم الإدارة في هذه الحالة تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة متبعة في ذلك الطرق كافة، وأياً كانت هذه الطرق التي تمكنها من الوصول إلى الرقم الصحيح لوعاء الضريبة. فلها أن تلجأ إلى المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم تتمتع الإدارة – عادة – وهي تقوم بهذا التقدير بحرية واسعة لا يقيدها إلا إمكان الطعن في تقديرها بطريق أو بأخر.

وتلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير المباشر في حالتين هما:

- حالة الدخول والثروات التي يسهل نسبياً تقدير القيمة الخاضعة للضريبة دون الحاجة للالتجاء إلى المكلف ذاته كما هو الحال في الضرائب العقارية وضريبة

الأرض الزراعيـة فهـذه الأوعيـة ظـاهرة ولا يمكـن إخفاؤهـا. وكـذلك الحـال في ضريبة المباني والأراضي في الأردن.

- حالة امتناع المكلف عن تقديم الإقرار في الموعد المحدد قانوناً أو حالة عدم الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف بشأن الإقرار الذي قدمه أو حالة امتناعه عن تقديم حساباته ومستنداته فيكون والحالة هذه من حق الإدارة أن تتولى بنفسها مهمة التقدير كعقاب له على سوء نيته.

وتمتـاز هـذه الطريقـة في تقـدير الوعـاء بالـسهولة والوضـوح كمـا يمكـن تقـدير الدخول كافة بالإضافة إلى إمكانية الوصول إلى حقيقة الوعاء. ويعاب عليها أن رجـال الـسلطة الـضريبية يميلـون بحكـم تبعيتهم إلى الدولـة إلى محابـاة الخزانـة العامـة علـى حساب الأفراد وحتى لو توافر لـديهم حسن النيـة يخشى مـن مغـالاتهم في تقـدير الوعـاء بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تعتبر تدخلاً في شؤون المكلف تـؤدي إلى مـضايقته. لهـذه الأسبـاب فإن هذه الطريقة في تقدير قليلة الـشيوع في التـشريعات الحديثـة ولا يؤخـذ بهـا إلا في حالات معينه هي امتناع المكلف عن تقديم الإقرار أو عـدم اقتنـاع الإدارة بإقراره ومـع ذلـك وضـماناً للعدالـة يعطـى الحـق للمكلـف بـالطعن بالتقـدير الإداري قـضائياً أو التظلم إدارياً.

وفي الأردن يأخذ النظام الضريبي بأسلوب التقدير الإداري فبعد أن ألزم المشرع في المادة (17-أ) المكلف بتقديم الإقرار الضريبي في موعد أقـصاه قبـل نهايـة الـشهر الرابـع الزم الإدارة الـضريبية بإصـدار قـرار تقـدير أولـي تحـدد فيـه قيمـة الـضريبة المقـدرة علـى المكلف إذا تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المـدة المحـددة في هـذا القـانون قبـل نهاية الشهر الرابـع (المـادة 30-أ) . كمـا نـصت المـادة (31- أ)علـى (إذا لم يقـدم المكلـف إقـرارا ضـريبياً بعـد مـرور ثلاثـين يومـاً مـن تـاريخ تبليغـه الإشـعار الخطـي بنتيجـة قـرار التقـدير الأولـي فيجـوز للمـدقق إصـدار قـرار تقـدير إداري بالاسـتعانة بـأي مـن مـصادر المعلومات التي تحددها التعليمات النافذة) .

ومن الجدير بالذكـر أن قرار التدقيق المشار اليه في المادة 17- أ من القانون يختلف عن قرار التقدير الإداري المشار اليه في المـادة (31- أ) فـالأول يخـص المكلـف الـذي قـدم إقـراره الـضريبي بموعـده المحـدد أمـا الثـاني فيخص المكلـف الـذي تخلـف عـن تقـديم إقراره الضريبي في الموعد المحدد .

التقدير الإداري غير المباشر:

ويكون ذلك عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي ويتم التمييز في هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزاف.

طريقة المظاهر الخارجية:

تقوم هذه الطريقة في تقدير القيمة الخاضعة للضريبة على مظاهر خاصة يعينها القانون، فبدلاً من التقصي والبحث لمعرفة وعاء الضريبة وبالذات الدخل، تقوم الإدارة باستنتاج مقداره من بعض المظاهر الخارجية التي تدل عليه، ومن أمثلة ذلك: اتخاذ عدد الخدم و عدد السيارات أو الخيول التي يملكها الممول دليلاً على دخله أو عدد النوافذ والغرف في السكن دليلاً على يسار المكلف بالضريبة.

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والاقتصاد حيث لا يتطلب الأمر التعرف على المظاهر الخارجية جهداً من الإدارة بالإضافة إلى محافظتها على أسرار المكلف وبعدم التدخل في شؤونه ولكن يعاب عليها أن المظاهر الخارجية لا تعبر بصدق عن يسار المكلف بالضريبة كما أن المكلف يستطيع التهرب منها إذا قلل من المظاهر الخارجية التي تدل على يساره كما أنها إن كانت تصلح لتقدير بعض الدخول فهي لا تصلح لغيرها فالمرتبات والأجور ليس لها مظهر خارجي مثلاً.

ولهذه الأسباب ابتعدت التشريعات الضريبية عن الأخذ بها، ولا تستخدم في الوقت الحاضر إلا في بعض الدول المتخلفة، أو كوسيلة لمكافحة التهرب من خلال مقارنة إقرار المكلف مع مظاهر عيشه، وقد أجاز قانون ضريبة الدخل اللبناني الاستعانة بها عند تقدير ضريبة الدخل المقرر عن طريق الإدارة(1).

طريقة التقدير الجزاف (التقدير الحكمي) :

وتقدر في هذه الطريقة قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديراً جزافياً وعلى اساس بعض القرائن التي يحددها المشرع الضريبي والتي تعد دالة على الدخل، وهنا نكون أمام ما يسمى بالجزاف القانوني. إلا أنه قد لا يحدد المشرع الضريبي أية قواعد للأخذ بها بوصفها أساساً لتقدير الضريبة فيحيل أمر تحديد وعاء الضريبة للمناقشة بين كل من المكلف والإدارة الضريبية وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي.

---

(1) د. فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص 109.



وإذا كانت هذه الطريقة تتسم بالسهولة والوضوح واختصار الوقت والجهد ولا تتدخل في شؤون المكلف بالضريبة غير أنه يعاب عليها أنها لا تحدد المادة الخاضعة للضريبة تحديداً دقيقاً ولهذا فإن دلالاتها تكون نسبية وبعيدة عن العدالة التي يتطلب فيها أن يتم التقدير على أساس الدخل الحقيقي وبالتالي فهي تنطوي على إخلال صريح بالأساس السليم الذي يجب أن تقوم عليه الضريبة وهو فرضها على الدخول والأرباح الحقيقية وقد يلحق الغبن بالخزينة في الحالات التي تزيد فيها الأرباح الحقيقية للمكلفين في بعض السنوات المعينة زيادة ملموسة عن سنة الأساس، هذا من جهة ومن جهة أخرى قد يؤدي هذا الأسلوب إلى إلحاق الظلم بالمكلفين في الحالات التي تقل فيها دخولهم في بعض السنوات المعينة عن ربح سنة الأساس ولتجنب هذا الظلم جاء في المادة (32) من قانون رقم 57 لسنة 1985 الملغى على أن يجوز لأي شخص ينطبق عليه قرار الضريبة المقطوعة أن يطلب من المدير العام إعادة النظر في القرار شريطة تقديمه خلال ثلاثين يوماً من انقضاء السنة التي تسري تلك الضريبة عليها. وكمثال للجزاف القانوني نشير الى ما جاء في المادة (32-أ-ب) من قانون ضريبة الدخل الملغى حيث أجاز المشرع في هذه المادة وفي الحالات التي لا يزيد فيها مقدار الضريبة على اي شخص باستثناء الشركة المساهمة العامة عن 1000 دينار .

وكمثال للجزاف الاتفاقي نورد ما جاء في الفقرة ب من نفس المادة حيث أجاز المشرع الضريبي للمدير العام أن يصدر قرار يفرض بموجبه ضريبة دخل سنوية على فئة أو فئات معينة من المكلفين وعلى أن يتم ذلك بالاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة ومثال ذلك التقدير على قطاع المقاولات الإنشائية بالاتفاق مع نقابة مقاولي الإنشاءات الأردنيين والتقدير على المهندسين بالإنفاق مع جمعية المستثمرين بالقطاع الإسكاني والتقدير على دخل المخابز بالإتفاق مع نقابة أصحاب المخابز العامة والتقدير على بيع السيارات والمركبات في المنطقة الحرة والمراكز الجمركية.

ويوجه البعض النقد إلى مسلك المشرع الضريبي في الأردن على أساس أن الأخذ بالضريبة المقطوعة يتنافى ومبادئ العدالة الضريبية التي تقضي فرض الضريبة على الدخل الحقيقي[1] ، كما أنه يتنافى ونص المادة (111) من الدستور الأردني.

---

(1) د. موفق السمور، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه، دار الثقافة، عمان 2005 ص64 وما بعدها وسنعود لمناقشة الموضوع تفصيلاً عند الحديث عن العدالة الضريبية.

جـ . الاقرار بوساطة الآخرين:

قد يلزم المشرع أشخاصا آخرين غير المكلفين بالضريبة لتقديم اقرار يستخدم لتحديد مقدار الضريبة المفروضة على المكلف، ومن امثلة ذلك إلزام صاحب العمل بتقديم اقرارات دورية عن المرتبات والأجور التي تقاضاها العاملون لديه، لغرض تقدير الضريبة على الأجور والمرتبات وغالباً ما يتم استقطاع هذه الضريبة عند المنبع.

وتتميز هذه الطريقة باقترابها من الحقيقة إلى حد بعيد، إذ لا يتوقع أن يقدم الغير إقرارات مخالفة أو مغشوشة. ويعيب هذا الأسلوب انه يصلح لبعض الضرائب دون غيرها فأرباح المشروعات الفردية وأرباح المهن الحرة والتركات لا يمكن تقديرها بالاعتماد على الغير ونظراً لما لهذا الأسلوب من مزايا فقد توسعت الأنظمة الضريبية في الأخذ به بل وتذهب بعض الأنظمة الضريبية إلى الزام الغير باستقطاع الضريبة المستحقة على المكلف وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة معينة وهو ما يطلق عليه بالحجز عند المنبع.

وفي الأردن وبعد أن ألزمت المادة (17-أ) المكلف بتقديم الإقرار فأن الفقرة (ب) من ذات المادة ألزمت الورثة أو من يمثلهم بتقديم إقرار ضريبي عن المتوفى خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة أما الفقرة (ج) فقد ألزمت الولي والوصي والقيم بتقديم الإقرار الضريبي عن من يمثله .

3. تحصيل الضريبة:

تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، ويجب على الإدارة الضريبة أن تراعي أن الضريبة يجب أن يتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف تحقيقاً لقاعدة الملائمة التي صاغها آدم سميث كإحدى القواعد المهمة التي يجب مراعاتها في الضريبة.

وتعتبر مرحلة تحصيل الضريبة هي المرحلة النهائية، وهي من المراحل المهمة ذلك لأن الإخفاق في الجباية ومهما كان سببه يضر بالخزانة العامة وقد يؤدي إلى عجز في الموازنة.

ويختلف أسلوب التحصيل تبعاً لاختلاف الضريبة، فما يصلح لهذه الضريبة قد لا يصلح لغيرها كما أن التحصيل يعتمد إلى حد كبير على تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فالضريبة على الأجور والمرتبات تجبى شهرياً ولذا يطلق عليها بأنها ضريبة سنوية الاستحقاق شهرية التسديد، تفرض على كل إيراد يأخذ حكم نتاج العمل على

أي مدة بمجرد وضعه تحت تصرف المستفيد فواقعتها المنشئة هي استحقاق الآجر أما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فيتطلب الأمر الانتظار إلى نهاية السنة لأن واقعتها المنشئة لا تتحقق إلا بعد تحقق الربح وهو لا يتحقق عادة إلا بعد سنة. أما الضرائب غير المباشرة فتتزامن جبايتها مع واقعتها المنشئة فتكون الجباية وتحقق الواقعة في آن واحد وهذا هو حال الضرائب الجمركية حيث تفرض الضريبة ويتم جبايتها عند عبور السلعة الحدود.

طرق تحصيل الضريبة :

أ. التحصيل عند المنبع:

بموجب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه أي عند استحقاق الدخل وقبل تسليمه، حيث يكلف القانون جهات معينة كأصحاب الأعمال أو دوائر الدولة أو أي أشخاص آخرين مسؤولية استقطاع الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية خلال فترة زمنية محددة وتمتاز هذه الطريقة بأنها تتفادى عملية التهرب سواء اتخذ التهرب شكل المماطلة بالدفع أو التلاعب بقيمة الدخل. حيث لا مصلحة لأصحاب الأعمال في ذلك.

يأخذ النظام الضريبي الأردني بهذا الأسلوب ويتضح ذلك من خلال نص المادة (12) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 وكما يلي :

أ. يتم اقتطاع الضريبة فيما يتعلق بالدخول المبينة تالياً من المصدر قبل من يدفعها وفق النسب المحددة إزاء كل منها :

1. الدخل من بدل الخدمة الذي يدفعه شخص اعتباري مقيم إلى شخص مقيم بنسبة (5٪) .
2. ما يخضع للضريبة من الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من قبل البنوك والشركات المالية في المملكة بنسبة (5٪) على ان تعتبر هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الاعتباري غير المقيم والشخص الطبيعي ، ويستثنى من أحكام هذا البند فوائد وأرباح الودائع والعمولات المترتبة للبنوك لدى البنوك الأخرى والفوائد والأرباح المستحقة لأي جهات أخرى تحددها التعليمات التنفيذية .

3. الدخل من الاستثمار والإتاوات وأي دخل اخر غير معفى من الضريبة ، الذي يدفعه مقيم مباشرة أو بالواسطة لشخص غير مقيم ، وبنسبة (7٪) ويعتبر المبلغ المقتطع على هذا الوجه ضريبة قطعية .
4. الدخل من أرباح الجوائز واليانصيب الذي يتجاوز مقدار أو قيمة أي منها الف دينار ، وبنسبة (10٪) ويعتبر المبلغ المقتطع على هذا الوجه ضريبة قطعية .
5. بدل إيجار العقار ، بنسبة (5٪) إذا كان المستأجر من غير الاشخاص الطبيعيين.
6. الدخل من الوظيفة المتأتي لشخص طبيعي وفق الإجراءات ونسب الاقتطاع التي تحددها التعليمات التنفيذية.

ب. لا يدخل في الدخل الإجمالي للمكلف الدخل الخاضع للاقتطاع من المصدر في حال كان المبلغ المقتطع ضريبة قطعية ، وفي غير هذه الحالات تعتبر المبالغ المقتطعة دفعة على حساب الضريبة .

أما الفقرة د من نفس المادة فقد الزمت الشخص الملزم بالاقتطاع وفق أحكام هذه المادة بأن يورد المبالغ المقتطعة للدائرة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ دفعها أو استحقاقها وفي حال تخلفه عن الاقتطاع تحصل الضريبة منه وكأنها ضريبة مستحقة عليه اعتباراً من التاريخ المحدد لتوريدها .

-كما نصت المادة (19-أ) على :

أ. يلزم المستورد بأن يدفع على حساب الضريبة ما نسبته (2٪) من قيمة مستورداته على أن تستوفيها دائرة الجمارك وتوردها للدائرة ولمجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير استثناء أنواع معينة من المستوردات أو فئات محددة من المستوردين من أحكام هذه الفقرة .

ب. التحصيل من المكلف بعد تحقق الدخل واستلامه:

بموجب هذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة من المكلف نفسه بعد تحقق الدخل أو استلامه ويحدد قانون الضريبة في كل بلد مواعيد دفع الضريبة والاسلوب الذي يتوجب على المكلفين القيام به. وحيث أن دين الضريبة يخضع لقاعدة (أن دين الضريبة محمول لا مطلوب) يتوجب على المكلف ليس دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد فحسب وإنما دفعها لدى الإدارة الضريبية أيضاً. وهذا يعني أن الإدارة الضريبية غير ملزمة بأن تسعى هي إلى المدين بالضريبة كي تحصلها منه . وتفسر هذه القاعدة

بالرغبة في حث المكلف بالضريبة على الانتظام من تلقاء نفسه في دفع الضرائب المستحقة عليه ، ومنعه من محاولة تبرير تخلفه عن ذلك استناداً الى عدم مطالبة الإدارة الضريبية ولا يمنع ذلك من أن تسعى بنفسها للمكلف ومطالبته بالتسديد لكن ذلك لا يتعدى كونه إجراء استثنائي تسهيلاً منها على المكلفين دون أن يلزمها بذلك نص في القانون .

وتطبيقاً لذلك جاءت المادة (18-أ) لتقرر هذا المعنى حيث نصت (مع مراعاة أي مواعيد أخرى نص عليها القانون يلتزم المكلف بدفع رصيد الضريبة المستحقة قبل نهاية الشهر الرابع من الفترة الضريبية التالية للفترة الضريبية). وبصرف النظر عن تقديم الأقرار او عدم تقديمه خلال المدة القانونية[1]. أما بالنسبة للمكلف الذي يمارس أنشطة أعمال ويتجاوز دخله الإجمالي في الفترة الضريبية السابقة خمسمائة ألف دينار فقد ألزمه المشرع بتوريد الدفعات المقدمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء كل من النصف الأول والنصف الثاني للفترة الضريبية (المادة 4-1) من تعليمات رقم 3 لسنة 2010 والمادة (19- ب) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 . وتقديراً للظروف التي قد تحول بين المكلف بالضريبة والوفاء بها فقد أجاز المشرع الضريبي في المادة (36 – أ – ب) . تقسيط مبلغ الضريبية مقابل دفع فائدة مقدارها 9 ٪ .

ج . ضمانات التحصيل [2]:

1. اعتبار دين الضريبة من الديون الممتازة يستوفى قبل غيره من الديون الاخرى وحق الامتياز هو ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة مميزة خاصية التفضيل أو الأولوية على كافة الدائنين الأخرين ولو كانت ديوناً مضمونة .

ويعود السبب في إعطاء ديون الضريبة مثل هذا الامتياز حرص المشرع على تمكين الدولة بأعتبارها صاحبة السيادة وراعية الصالح العام من توفير الاموال للنهوض بمسؤوليتها .

2. نظراً للأهمية الخاصة لدين الضريبة فقد خصه المشرع برعاية خاصة يتمايز بها عن الديون الحكومية الاخرى ويبدو ذلك واضحاً من خلال ان قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1952 الأردني خول في المادة (4) تحصيل الأموال الأميرية للجنة أطلق

---

(1) تعليمات رقم (3) لسنة 2010 (تعليمات طرق دفع ضريبة الدخل وتوريدها وتقسيطها)

(2). د. عادل العلي : الطبيعة القانونية لدين الضريبة – مجلة الحقوق / جامعة الكويت ، مجلس النشر العلمي – العدد 4 ص 325 – 365 .

عليها لجنة تحصيل الأموال الأميرية وهي مختصة بتحصيل ديون الدولة كافة باستثناء دين الضريبة حيث خول مدير ضريبة الدخل صلاحيات الحاكم الإداري وفقاً لقانون تحصيل الأموال الأميرية حيث نصت المادة (39- أ) على (إذا لم يتم دفع الضريبة أو المبالغ المستحقة للدائرة خلال المدة المنصوص عليها في هذا القانون فعلى الدائرة مطالبة المكلف بدفعها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ وإذا تخلف عن ذلك يتم تحصيلها وفق أحكام قانون تحصيل الاموال الأميرية النافذ ويمارس المدير او من يفوضه جميع الصلاحيات المخول للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية والمنصوص عليها في ذلك القانون) ويعتبر تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة كافياً للمباشرة بإجراءات الحجز التنفيذ دون الحاجة لاتخاذ أي من اجراءات التبليغ أو النشر المنصوص عليها في قانون تحصيل الأموال الأميرية (39- ب) .

3. تقرير حق إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع دين الضريبة أو اي مبالغ إخرى تزيد عن (2000) دينار ووجدت دلائل بأن هذا المكلف قد يقوم بتهريب امواله او التصرف بها (المادة 40- أ) .

4. تقرير قاعدة الدفع ثم المعارضة في دين الضريبة حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية ثم يستطيع بعد ذلك الطعن في فرضها أساساً أو مقدارها أو حتى استردادها والغرض من ذلك مراعاة مصلحة الخزينة ولكي لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن للتأخر في دفع الضريبة ولذا تنص المادة (23- د) على (يلتزم المكلف بدفع الضريبة والغرامات والمبالغ المسلم بها تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً) ولا شك ان القاعدة (الدفع تحت المعارضة) تختلف عما هو موجود في القانون الخاص والتي تجعل المعارضة في الحكم سبباً لوقف التنفيذ .

5. بهدف حث المكلف على تسديد الضريبة في موعدها المحدد قانوناً تفرض التشريعات الضريبية غرامات تأخيرية على المكلفين وتأكيداً لذلك نصت المادة (35- أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني على (في حالة عدم دفع الضريبة أو توريدها في المواعيد المحددة بموجب أحكام هذا القانون تستوفي الدائرة غرامة تأخيرية بنسبة أربعة بالألف من قيمة الضريبة المستحقة وأي مبالغ يتوجب اقتطاعها أو توريدها وذلك عن كل أسبوع تأخير أو أي جزء منه .

رابعاً: التهرب من الضريبة [1]:

التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزائيا بعد تحقق واقعتها المنشئة. والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرباً غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية وهو الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب.

ويكون التهرب مشروعا [2] في الحالات الآتية:

1. عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين، إلى استغلال آخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال أقل.
2. أن يستغل الشخص نصوص بعض بنود قانون ضريبة الدخل التي تنص على الاعفاء من الضريبة لمن يستثمر في قطاعات محددة مثل الزراعة ومثال ذلك المادة (6- أ) من قانون رقم 28 لسنة 2009 والتي تنص على (يعفى دخل النشاط الزراعي من الضريبة اذا كان متاتياً من داخل المملكة لأي شخص من غير الشركات كما اعفت ذات المادة في الفقرة (ب) اول خمس وسبعون الف دينار من دخل الشركات المتأتي من نشاط زراعي داخل المملكة) وكذلك تنص المادة (4 – أ – 7) من نفس المادة على (إعفاء الأرباح الرأسمالية، المتحققة داخل المملكة بأستثناء الارباح المتحققة على الأصول الخاضعة للإستهلاك).

---

(1) يراجع حول هذا الموضوع:

- د.عادل العلي و د.طلال لداوي: المرجع السابق ص 123 وما بعدها
- د. خليل عواد ابو حشيش: المرجع السابق ص 550
- د. عاطف صدقي: المرجع السابق ص 428
- د. يوسف شباط: المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، 2003، ص295
- د. فاطمة السويس: المالية العامة، موازنة وضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005، ص22.

(2) لا تعتبر هذه التسمية ملائمة وصحيحة نظراً للتناقض بين ما يعنيه اصطلاح التهرب وبين مشروعية التهرب فمن غير المنطقي وجود تهرب مشروع طالما انه سيضر في النهاية بخزينة الدولة شأنه في ذلك شان التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي ولذا يفضل جانب من الفقه إطلاق تسمية التخطيط الضريبي أو التجنب الضريبي. انظر د.زين العابدين ناصر: علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة – مصر 1974 مشار إليه في محاسبة الضرائب: د.محمد نصار وأخرون، دار وائل. عمان، 2005، ص26

3. قيام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال لضريبة التركات أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع الهبات إلى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهبة بعض أمواله إلى ورثته.
4. قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل إلى شخص آخر ويطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة).
5. تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج إلى إنقاص درجة جودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه.

أما التهرب غير المشروع فهو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقراراً لا يتفق وحقيقة الأمر. وفي مجال الضريبة الجمركية صورة إدخال السلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبة إخفاء أمواله أو تهريبها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة. وتبين المادة (55- أ) من القانون رقم 28 لسنة 2009 حالات أو صور التهرب من الضريبة وكما يلي :

أ. تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها .

ب. تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات أو مستندات أخفاها .

ج. الإتلاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون .

د. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لأيهام الدائرة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

هـ. إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .

ومن العوامل المؤدية إلى التهرب من الضريبة ما يأتي:

- ارتفاع أسعار الضرائب فكلما ارتفعت أسعار الضرائب كان الدافع لدى المكلف بالتهرب منها كبيراً والعكس صحيح.
- تعد الظروف الاقتصادية عاملاً مهماً في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة وبالعكس ففي أوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الأفراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لكثرة النقود وارتفاع الدخول وعلى العكس يكثر التهرب في أوقات الكساد الاقتصادي.
- كما أن سياسة الدولة الإنفاقية تعد أمراً مهما في اتجاهات التهرب من الضريبة انخفاضاً وارتفاعاً فعندما يكون إنفاق الدولة موجهاً إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد يشعر المكلفون بالضريبة بجدوى دفعها ويمتنعون عن التهرب منها والعكس صحيح.
- كما أن طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر في قرارهم بالتهرب أو عدمه فعندما تتشدد الدولة في جزاءاتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق قانون الضريبة وما يقرره من جزاءات فيعدل عن التهرب والعكس صحيح.
- كما أن درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للأمة يلعب دوراً في مسألة التهرب الضريبي، فكلما كان الوعي الضريبي عالياً والمستوى الأخلاقي للأمة مرتفعاً قلت رغبة الأفراد في التهرب الضريبي حيث يزداد شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة وعلى العكس حيث ينخفض الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يقل شعورهم بهذا الواجب تجاه دولتهم، وقد ذهب[1] علماء الاجتماع والأخلاق إلى تأكيد تفشي هذه الظاهرة (التهرب الضريبي) بين مختلف طبقات الشعب، الأمر الذي دفعهم إلى القول بأن التهريب الضريبي هو جريمة الشرفاء بدعوى أن الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون الاستيلاء على شيء – مهما كان تافها – بغير حق لا يتورعون عن مخالفة قانون الضريبة دون تردد، اعتقاداً منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم القيام بتضحية غير عادلة، وأنهم في دافع الأمر ضحية لنصوص تحكمية.

---

(1) د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 20 .

- يؤدي الازدواج الضريبي إلى ميل المكلفين إلى التهرب من الضريبة لما يؤدي إليه من زيادة العبء الضريبي عليهم.
- إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية من حيث الكم أو من حيث النوع والمتمثل في انخفاض عدد العاملين وانخفاض مستواهم الثقافي والمهني يؤدي إلى انخفاض أدائها في مجال حصر المكلفين وما يستحق عليهم من ضرائب.
- كما أن لأسلوب تحديد دين الضريبة نصيباً مهماً في مدي التهرب من الضريبة فيفسح المجال للتهرب من الضرائب التي يستدعي ربطها إقراراً من المكلف كالضريبة على الدخل وتقل في الضرائب التي تجبى من المصدر كالضرائب على الأجور والمرتبات.

ومما لا شك فيه أن للتهرب آثاراً سيئة فهو يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضريبة وإلى عدم المساواة بين الأفراد حيث يتحمل بعضهم أعباء أكبر (وهم المتلزمون بدفعها) عن غيرهم (وهم المتهربون من دفعها) كما يؤدي التهرب ونتيجة لانخفاض حصيلة الضرائب الحالية إلى اضطرار الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب الحالة فيزداد العبء على من لم يتهرب ولذا أصبح من الواجب اتخاذ كافة الوسائل لمكافحة التهرب وهي:

الوسائل الوقائية:

- إلزام بعض الأشخاص باقتطاع دين الضريبة المستحقة على أشخاص آخرين عند المنبع وقبل دفع المال المستحق لهم أي المستحق للمكلفين بدفع الضريبة كالضريبة على أرباح الأسهم والسندات والضريبة على المرتبات والأجور.
- تحفيز الأفراد على تقديم ما يتوفر لديهم من معلومات عن المكلفين بالضريبة كمقادير دخولهم وأرباحهم وممتلكاتهم مقابل مكافآت مالية.
- إعطاء الحق لموظفي الإدارة الضريبية بالاطلاع على الدفاتر والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة إذا كان ذلك ضرورياً للوصول إلى تحديد دقيق لوعاء الضريبة أو في حالة الشك بأن الاقرار المقدم من قبل المكلف لا يتفق والحقيقة.
- الزام المكلف بتقديم اقرار مؤيد باليمين حتى يمكن تطبيق العقوبة الخاصة باليمين الكاذبة إذا كان الاقرار غير صحيح وكان المكلف سيء النية وهذا متبع في بعض التشريعات الضريبية.

- استيفاء الضريبة عيناً من الأموال التي تختلف الإدارة الضريبية مع المكلف على تقدير قيمتها ويحدث هذا بالنسبة للضريبة الجمركية.

الوسائل الجزائية:

تقرير عقوبات ضد الغش الضريبي مثل المصادرة أو الغرامة ولا شك أن التشديد بالعقوبة سيعمل على خفض حالات التهرب من الضريبة وخاصة إذا صاحب العقوبات المذكورة عقوبات بدنية كالحبس أو معنوية كإعلان أسماء المتهربين على الجمهور.

الوسائل الدولية:

لقرض مكافحة التهرب عقدت الكثير من الاتفاقيات الدولية بهدف تبادل المعلومات المتعلقة بفرض الضرائب وتحصيلها، وكذلك تبادل المساعدة بين الدول وفي هذا الاتجاه عنيت عصبة الأمم المتحدة بمكافحة التهرب ووضع لذلك مشروع اتفاقيتين احدهما خاص بالمساعدة الإدارية وتبادل المعلومات والثانية خاصة بتسهيل وتحصيل الضرائب المستحقة في بلد آخر، على أن الكثير من الدول لم تأخذ بهاتين الاتفاقيتين حتى لا يؤدي ذلك إلى عدم ورود رؤوس الأموال إليها من الخارج.

الوسائل الوقائية التي اتبعها النظام الضريبي الأردني لمكافحة التهرب[1]:

1. إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة حيث تنص المادة (9- أ) من القانون على (تنزل الإعفاءات التالية من الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي :
   أ. مبلغ أثنى عشر ألف دينار للمكلف .
   ب. مبلغ أثنى عشر ألف دينار عن المعالين مهما كان عددهم .
2. اشتراك المكلفين في عملية تقدير الدخل من خلال إلزام فئات معينة منهم بتقديم إقرارات ضريبية بدخلهم تحت طائلة العقوبة حيث تنص المادة (17- أ) على (يلتزم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد من الدائرة قبل نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاء الفترة الضريبية يتضمن التفصيلات المتعلقة بدخله ومصاريفه وإعفاءاته الضريبية المستحقة) .

---

(1) انظر د.خليل عواد أبو حشيش: مرجع سابق، ص 557

3. إلزام المكلف بتنظيم السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه وعلى أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادق عليها من قبل محاسب قانوني (المادة 23-أ) .
4. إلزام المكلف المقيم الذي يخضع دخله للضريبة بالتسجيل لدى الدائرة بالحصـــــول على رقـــم ضريبي قبل البدء بممارسة عمله او نشاطه (المادة 22).
5. إلزام الشخص المرخص له بمزاولة مهنة محاسب قانوني في المملكة أن يقدم للدائرة بياناً بأسماء عملائه وعناوينهم خلال مدة لا تتجاوز نهاية الشهر الثالث من السنة اللاحقة للسنة المالية (المادة 25) .
6. اقتطاع الضريبة من المصدر بالنسبة لبعض الدخول التي تتلائم طبيعتها مع استخدام هذا الأسلوب في التحصيل (المادة 12-أ) .
7. أجاز القانون للمدقق سواء من تلقاء ذاته أو بناءً على طلب المكلف احتساب الضريبة على أي مكلف على وشك مغادرة المملكة نهائياً وقبل نهاية الفترة الضريبية وتقدير الضريبة المستحقة عليه وتوريدها خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه مذكرة خطية بذلك (المادة 13-د) .
8. أجاز القانون لمدير عام دائرة ضريبة الدخل القاء الحجز التحفظي على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطاله بدفع الضريبة أو أية مبالغ أخرى تزيد عن ألفي دينار إذا وجدت دلائل لدى الدائرة بأن المكلف قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف بها يقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال (م.ع-أ) .
9. أجاز القانون لمدير الدائرة ولأسباب مبررة بتقسيط المبلغ المستحق على المكلف (م36-أ) تسهيلاً له وضماناً للتحصيل وتحقيقاً لقاعدة الملائمة.
10. فرض القانون على كل مصف لأي شركة أو تركه أو وكيل تفليسه إبلاغ المدير خطياً ببدء إجراءات التصفية أو بشهر الإفلاس بهدف بيان وتثبيت المبالغ المستحقة كضريبة (المادة 49) .

11. اعتبر القانون الدخل الذي ينشأ عن معاملة التصرف التي يجريها المكلف لصالح أي ممن يعيلهم ممن لم يكمل الثانية عشر من عمره دخلاً للمكلف بالضريبة ،كما اعتبر القانون الدخل الذي ينشـأ عن معاملة تصرف يصح الرجوع عنها دخلاً للمكلف الذي أجرى معاملة التصرف (المادة20-ب-ج).

12. عدم الاعتداء بالمعاملات التجارية او المالية التي يجريها شخص أو أشخاص ممن لهم مصالح مشتركة في مشروع أو اكثر بينهم وبين تلك المشاريع او فيما بين تلك المشاريع او فيما بين تلك المشاريع بصورة تختلف عما يجري عليه التعامل في السوق وكان من شأن تلك المعاملات تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة لأي منهم او لأي من تلك المشاريع وتقدر الأرباح الحقيقية وفق ما يجري عليه التعامل العادي في السوق (المادة 20-هـ).

13. أتاح القانون للمدير ولأي موظف مفوض من قبله طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص ومن أي جهة (المادة 20-أ).

14. أعتبر القانون المدير أو من يفوضه خطياً من موظفي الدائرة المفوضون خطياً من قبله أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضابطة العدلية في حدود اختصاصهم وألزم السلطات الرسمية أن تقدم لهم المساعدة اللازمة لتمكينهم من القيام بأعمالهم وفي الحالات التي تستدعي ذلك ويكون التفويض في كل حالة على حده.

في مجال العقوبات :

نعرف الجريمة بوجه عام بأنها "عمل أو امتناع عن عمل إرادي يعاقب عليه القانون" [1]، أما الجريمة الضريبية فتعرف "بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه

---

[1] د. عبد الرحمن توفيق احمد : محاضرات في الأحكام العامة لقانون العقوبات ، الجزء الأول ، دار وائل ، عمان ، 2006 ص 18 .

الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً "[1]. وبهدف الحد من التهرب فقد تناول المشرع الضريبي الأردني في قانون ضريبة الدخل هذا الموضوع في مادتين خص احدهما للجرائم السلبية أو جرائم الامتناع (م 53) وخص الأخرى للجرائم الايجابية التي تتضمن قيام المكلف بالضريبة بعمل معين يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة الضريبية (م 55) وهما من قبيل الجرائم الجنوحية .

1. العقوبات الواردة في المادة 53:

خص المشرع الضريبي هذه المادة لبيان المخالفات التي يرتكبها المكلف بالضريبة والعقوبات المقررة لها حيث تبين أن العقوبة هي الغرامة التي لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار وتفرض بقرار من المدير في أي من الحالات الآتية :

- إذا تخلف المكلف عن مسك السجلات أو المستندات وفق احكام القانون
- إذا تخلف المكلف عن التسجيل لدى الدائرة .
- عدم قيام المحاسب القانوني ببيان بأسماء عملائه وعناوينهم .
- عدم إعلام الدائرة بأي تغيرات طرأت على البيانات الواردة في طلب التسجيل خلا الموعد المحدد .
- التخلف عن اقتطاع الضريبة وتوريدها .
- الامتناع عن تقديم السجلات والمستندات التي يتوجب الاحتفاظ بها .
- مخالفة أي من الأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 ما لم ينص على عقوبة خاصة لها في هذا القانون .

وبهدف تحقيق الغاية من العقوبة وهي ردع المكلف عن المخالفة فقد نصت المادة (53- ب) على (تضاعف العقوبة المنصوص عليها في الفقرة أ من هذه المادة في حالة التكرار) .

وقد بين القانون أن على المخالف دفع الغرامة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه وقد أجاز له القانون الاعتراض لدى وزير المالية (المادة 54- أ) على هذه

[1] د. احمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1999 ، ص 36 .

العضوية كما أجاز القانون الاعتراض على قرار الوزير لدى محكمة بداية الضريبة (المادة 54-ب) .

2. **العقوبات الواردة في المادة (55) جرائم التهرب الضريبي . .**

حرص المشرع الاردني على أن يكمل السلطات الاستثنائية التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في تحصيل الدين الضريبي بمجموعة من العقوبات بهدف ردع المتهربين من دفع الضريبة والمتسترين عليهم وكذلك كل من ساعد أو حرض على ذلك .

وفي جريمة التهرب الضريبي (وهي من أنواع الجنح) يعاقب المكلف بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن خمسمائة دينار ولا تزيد على ألف دينار كل من تهرب أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة .

(المادة-55أ) :

وقد حددت المادة المشار اليها الأفعال الجرمية التي تستدعي المعاقبة[1] . كما بينت الفقرة ب من نفس المادة وبالإضافة لعقوبة الغرامة . تصبح عقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين في حالة التكرار للمرة الأولى والحبس من أربعة أشهر إلى سنتين لأي مرة أخرى . كما أشارت المادة (56) إلى معاقبة المحاسب القانوني بنفس العقوبة الواردة في المادة (55) في حالة إصدار بيانات مالية أو المصادقة عليها غير مطابقة للواقع بشكل جوهري سواء كان ذلك ناتجاً عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو إهمال جسيم. ومن الجدير بالذكر إن تحريك الدعوى في الجرائم المنصوص عليها في القانون تكون من قبل المدير العام أو رئيس النيابة العامة (43-ط) .

---

(1) يراجع صفحة 182 من هذا الكتاب

المبحث الثالث

العدالة الضريبية

أولاً: مفهوم العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من القواعد المهمة التي يجب أن تكون موضع اهتمام لدى المشرعين والكتاب على حد سواء، وكدليل على أهمية العدالة الضريبية فقد تضمنت الدساتير في معظم دول العالم نصوصاً صريحة تدعو إلى التقيد بها وتطبيقها وأن تكون أساساً لأي تشريع في المجال الضريبي ومثال ذلك الدستور المصري لعام 1971 حيث تنص المادة (38) على (يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية) وبذات المعنى تنص المادة (111) من الدستور الأردني لعام 1952 (لا تفرض ضريبة ولا رسم إلا بقانون ... وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب مبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا يتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال). أما أسباب ذلك الاهتمام فهو أن العدالة كانت وما زالت حلم المجتمعات البشرية التي ترنوا إلى تحقيقها في المجالات كافة، ومنها المجال الضريبي، لأن الشعوب عانت كثيراً من فرض الضريبة دون مراعاة لاعتبارات العدالة وخاصة في المجتمعات المستبدة، الأمر الذي أدى إلى الكثير من الثورات بسبب الإضطرابات المالية التي أشاعت روح التذمر والسخط بل يمكن القول أن ثلاث من أكبر الثورات في العصر الحديث حدثت لأسباب مالية وهي الثورة الأمريكية والفرنسية والإنجليزية[1] الأمر الذي دفع البعض[2] إلى القول أن أكثر الإصلاحات والثورات السياسية تعود لأسباب مالية بل أن نشأة حق الشعوب ممثلة بسلطتها التشريعية في إقرار القوانين كان منشأة الصراع بين السلطة السياسية والمجالس النيابية في تحديد من له صلاحية إقرار الضرائب صراعاً لم يكن من أجل الحصول على مكاسب سياسية فحسب ولا من أجل تحديد الاختصاص فحسب بل هو من أجل تحقيق العدالة الضريبية فالضمان الوحيد لهذه العدالة، هي قصر الموافقة على فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغائها على ممثلي الشعب، فأصبح بذلك مبدأ قانونية الضريبة القاعدة الدستورية الأساسية التي

(1) حول هذا الموضوع يراجع كتابنا في المالية العامة، الكتاب الأول، المشار إليه سابقاً، ص26 .

(2) د. محمد عبد الله العربي، المرجع السابق، ص 13- 15.

تنص عليها غالبية الدساتير ، وعليه فأي تنظيم آخر يتضمن فرض الضرائب أو تقدير أعباء مالية على الأفراد بأي صورة كانت يكون غير شرعي إذا صدر عن السلطة التنفيذية وحدها. وكان نتيجة هذا كله ظهور مبدأ أو قاعدة لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون والتي أصبحت القاعدة الدستورية الأولى التي تنص عليها غالبية الدساتير في العالم حيث أصبحت هذه القاعدة أساس حق الشعب ممثلاً بالسلطة التشريعية في إقرار القوانين كافة وليس ما يتعلق منها بالضريبة فحسب.

أما الأسباب الأخرى، فهي أن القانون الضريبي وكما هو معروف فرع من فروع القانون العام، تغلب عليه كبقية فروع ذلك القانون اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية، وتحقق مصالح الأفراد والعدالة في توزيع العبء الضريبي من ناحية آخرى. فالضريبة – كما بيننا سابقاً عند تعريفها – هي عبء مالي يفرض جبراً على الأفراد بما للدولة من سيادة وسلطة عامة وتستخدم حصيلتها لتمويل النفقات العامة ومن ثم تحقيق أهداف الدولة وإن كانت هي كذلك، فإنها وبنفس الوقت عبء على الأفراد وقيداً على حقوقهم والقانون الضريبي باعتباره من فروع القانون العام يهدف إلى التوفيق بين هذه المصالح المتعارضة. أو بعبارة أخرى، فإن القانون الضريبي يجب أن يعمل على التوفيق بين مصالح أطراف العلاقة الضريبية[1] وهما المكلف والإدارة الضريبية. حيث أن الأول غالباً ما يكون مطالب ومدين وملتزم فهو الطرف الضعيف في تلك العلاقة، أما الثاني فهو الذي يفحص ويراقب ويطلب وينفذ فهو الطرف القوي في تلك العلاقة فلا تعادل بين الطرفين طالما أن هذه العلاقة لا تتحدد تعاقدياً وإنما بالقانون جبراً وقهراً[2]. ومن هنا كان لا بد من صياغة الضريبة صياغة يتحقق من خلالها العدالة بكافة معانيها ليس فقط في علاقة الموكل بالإدارة الضريبة وما يجب أن يتضمنه قانون الضريبة من ضمانات تحد من تعسف الإدارة، وإنما أيضاً تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع الضريبي ككل بل وأفراد المجتمع عموماً.

واستناداً إلى ما تقدم، فإن كان لزوماً أن يتوخى قانون الضريبة حماية المصلحة الضريبة للدولة باعتبار أن الحصول على إيرادها هدفاً مقصودا منها ابتداءً إلا أن

---

(1) د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري، دار المعارف الجامعية، الطبعة الثالثة، القاهرة، 1997، ص6.

(2) رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 5- 6 .

مصلحتها هذه يجب أن تؤطر أو توازن بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون.

وإذا كان توخي العدالة في الضريبة لا خلاف عليه دستورياً وقانونياً فالإجماع عليه متحقق ... إلا ان تعريفاً للعدالة الضريبية جامعاً مانعاً قد يثير كثيراً من الجدل والخلاف ذلك لأن الدساتير خلت من تحديد لمعنى العدالة. أما ما ورد في المواد (4) و (111) و (118) من الدستور الأردني فلا يعتبر تعريفاً للعدالة وإنما مؤشرات دالة عليها.

وعليه فقد تصدى القضاء إلى مفهوم العدالة الضريبية فبين أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً وواجباً سواء في علاقات الأفراد فيما بينهم أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم وأن تعين دوماً تحديدها من منظور اجتماعي ذلك أن العلاقة تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة[1].

وفي حكم آخر للمحكمة الدستورية العليا في مصر ثبتت المحكمة ملامح العدالة الضريبية والأسس التي يجب أن تقوم عليها وهي[2]:

- ضرورة أن يكون الهدف من الضريبة أو الباعث عليها تحقيق مصلحة مشروعة للمجتمع.
- ضرورة أن لا يكون فرض الضريبة أو أسسها الموضوعية مناقضة لقواعد الشريعة الإسلامية.
- الأصل أن تفرض الضريبة على الدخل، وليس على رأس المال، وإلا عد ذلك اعتداء على الملكية الخاصة.
- ضرورة التقيد بالعدالة الاجتماعية ومساواة الموطنين أمام تحمل الأعباء العامة ويتفرع عن هذه القاعدة القواعد التالية:

■ ما قررته المحكمة من ضرورة تحديد دين الضريبة على أساس تقدير حقيقي وفعلي.

---

(1) حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر في القضية رقم 33 لسنة 16 ق- دستورية – جلسة 96/2/3 مشار إليه في نفس المرجع ص102(4) نفس المرجع ص 88- 89.

(2) د. جهاد خصاونة: الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي ، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان 2006، ص 170.

- ما قررته المحكمة من ضرورة تحقيق التناسب بين مقدار الدخل الخاضع للضريبة والعبء الضريبي حتى تتحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة التي ينص عليها الدستور.
- ما قررته المحكمة من ضرورة تحقيق المساواة أمام القانون باعتباره أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي.

وفي ذات المعنى، يرى المجلس الدستوري في لبنان[1] (أنه إذا كان الدستور قد خلا من تحديد لمعنى العدالة إلا أنه أوجد مفهوماً تطبيقياً في بعض المواضيع التي حجزها للقانون الضامن لهذه العدالة ومن أبرز هذه المواضيع الفرائض العامة كالضرائب التي أقر الدستور بأن يخضع لها جميع اللبنانيين على حد سواء وبشكل عادل فلا يلحق غبن بفئة من جرائها ولا تخضع لها منطقة من إقليم دون غيرها، وهو ما يؤلف في الموضوع الضريبي مفهوماً تطبيقياً للعدالة الاجتماعية فلا تعتبر جباية الأموال في ذاتها – أي مصلحة الدولة بأن تحصل على إيرادها الواجب والمشروع – هدفاً يؤثره القانون بمنحه حمايته دون أن يوازنه مع سواه من الاعتبارات الناجمة عن أن الأصل في النظام الضريبي كما سبق القول، أن يكون قائماً على العدالة الاجتماعية بمفهومها أعلاه، وبما أن ما تقدم مؤداه أن المعيار في توافر العدالة الاجتماعية في نص قانون ما، هو عدم انفصام غايتها عن القانون المعني باعتباره أداة لتحقيقها فلا يكون القانون الضريبي منصفاً وبمنأى عن الطعن إلا إذا كان قانوناً عادلاً وشاملاً غايات الدولة المذكورة بالمساواة بين جميع المناطق وجميع المعنيين في أوضاعها المتشابهة.

أما الفقه فقد قدم لنا عدة نظريات لتحديد مفهومه للعدالة الضريبية وهي:

1. **نظرية التضحية المتساوية.**
2. **نظرية الحد الأدنى للتضحية.**
3. **نظرية المقدرة التكليفية.**

1. نظرية المساواة في التضحية:

تقوم هذه النظرية على أساس أن المساواة في توزيع العبء الضريبي تتحقق من خلال أن تكون التضحية الناشئة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة لكل فرد وهذه التضحية يمثلها مجموع المنافع الاقتصادية التي يحرم الفرد منها بدفع مبلغ الضريبة.

---

(1) د. مصطفى رشدي شيحة، مصدر سابق، ص

وقد يقصد بالمساواة في التضحية بأنها المساواة المطلقة أي يدفع كل فرد نفس المبلغ كضريبة كان يدفع الجميع (100) دينار غير أن المساواة المطلقة لا تؤدي إلى تحقيق العدالة المنشودة بسبب أن التضحية التي يتحملها من يكون دخله (1000) دينار أكبر من التضحية التي يتحملها من يكون دخله (10000) دينار حتى وإن دفع كل منهما نفس مبلغ الضريبة.

وقد يقصد بالمساواة في التضحية بأنها المساواة النسبية وهو يؤدي إلى ما يعرف بالضريبة النسبية وينتقد هذا التفسير كون الضريبة النسبية لا تحقق سوى المساواة في التضحية الظاهرية وليس الحقيقية حيث أن الأخيرة لا تتحقق إلا إذا كانت ثروات الأفراد ودخولهم متقاربة.

2. نظرية الحد الأدنى للتضحية:

تستند هذه النظرية على أساس أن توزيع عبء الضرائب على الأفراد يجب أن يتم بحيث تصبح التضحية التي يتحملها المكلفون في مجموعهم والناشئة عن دفع الضرائب أقل ما يمكن . وحيث أن التضحية الناشئة عن الحرمان من مبلغ معين في صورة ضريبة تتناسب تناسباً عكسياً مع ثروة الأفراد ودخولهم. فإن ذلك يعني أن الضريبة يجب أن تؤخذ من الثروات والدخول الكبيرة وتعفى منها الدخول والثروات الصغيرة فلا تمس إلا عندما لا تكفي الدخول الكبيرة ومما لا شك فيه أن هذه النظرية تؤدي عملياً إلى الأخذ بالضرائب التصاعدية الشديدة.

وتنتقد هاتان النظريتان بأن الغاية التي تقصدان تحقيقها النظريتان السابقتان وهي العدالة من خلال المساواة في التضحية أو الحد الأدنى للتضحية لا يمكن تحقيقها من الناحية العملية فليس هناك من معيار واضح يمكن الركون إليه لقياس التضحيات لمقارنة ما يصيب كل فرد منها بما يصيب الآخر فالتضحية الناشئة عن حرمان المكلف من مبلغ معين في صورة ضريبة تتفاوت بتفاوت المكلفين في تحصيلهم ومزاجهم وسلوكهم حتى وإن كان هؤلاء المكلفون متساوون في الدخل والثروة.

3. نظرية المقدرة التكليفية:

وتقوم هذه النظرية على أساس أن توزيع العبء الضريبي يجب أن يتم حسب المقدرة الاقتصادية للأفراد على دفع الضريبة وتقاس هذه المقدرة بالاستناد إلى عناصر موضوعية ملموسة كالدخل والثروة وبهذا تتميز هذه النظرية عن سابقاتها في أنها

تستند إلى إحلالها الدخل والثروة وهي عناصر موضوعية يمكن قياسها بدلاً من التضحية وهي فكرة مجردة لا يمكن قياسها.

وتفسر هذه النظرية المبادئ التي تأخذ بها التشريعات المالية في الوقت الحاضر كمبدأ إعفاء الحد الأدنى للدخل ومبدأ الخصم للأعباء العائلية ومبدأ التمييز بين الدخول وتسويغ الضرائب التصاعدية[1].

فأما تفسيرها لمبدأ إعفاء الحد الأدنى للدخل فهو أنه ليس لصاحب الدخل الأدنى مقدرة تكليفيه ما ولذا لا يجب إلزامه بدفع أي شيء.

والخصم للأعباء العائلية يفسر بأنه وجود زوجة وأولاد للمكلف بالضريبة يقلل من قدرته التكليفية ولذا تتطلب العدالة خفض العبء الضريبي المترتب عليه. أما تفسيرها لمبدأ التمييز بين الدخول فحيث أن مقدرة المكلف تختلف تبعاً لمصدر الدخل إن كان العمل وهو أقلها أو رأس المال وهو أكثرها أو العمل ورأس المال وهو أوسطها فإن الأمور تتطلب اختلاف المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل.

أما الضرائب التصاعدية فيمكن تسويغها على أساس أنه كلما زادت مقدرة الفرد على الدفع توجب أن يتحمل عبئاً ضريبياً أكبر. وعلى الرغم من هذا المبدأ يستخدم كمبدأ عام للمشرع الضريبي يهتدى به عند وضع التشريع فقد خلت بعض الدساتير من النص عليه صراحة واكتفت بالتأكيد على مبدأ العدالة بما يتضمنه من الأخذ بالمقدرة التكليفية غير أن الدستور الأردني لعام 1952 وفي المادة 111 نص صراحة على (وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا يتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال)[2].

---

(1) د. محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 200- 202.

(2) تنص المادة (53) من الدستور الإيطالي على أن كل شخص لا بد ان يساهم في النفقات العامة بما يتناسب مع مصدر دخله ... ، د.جهاد الخصاونة، الضمانات الدستورية، ص 173.

ثانيا: وسائل تحقيق العدالة الضريبية:

العدالة غاية، ولهذه الغاية وسائل متعددة يمكن إجمالها بالآتي:

أولاً : المساواة أمام الضرائب

ثانياً : عمومية الضريبة

ثالثاً : شخصية الضريبة

رابعاً : التصاعد في فرض الضريبة

خامساً : التمييز بين الدخول حسب مصدرها

سادساً : فرض الضريبة على الدخل الصافي

سابعاً : الضمانات القانونية لحقوق المكلف

1. أولاً: المساواة أمام الضرائب[1]:

يقصد بالمساواة بشكل عام عدم التمييز بين أبناء الدولة الواحدة عند تطبيق القانون عليهم وتتحقق هذه المساواة أمام القانون بأن تكون قواعده عامة مجردة[2].

وذهب مجلس الدولة الفرنسي[3] إلى ذات المعنى عندما قضى (بأن الأفراد الذين يتواجدون في ذات الظروف يجب أن يعاملوا على قدم المساواة دونما تفرقة أو محاباة) وجاء في حكم لمحكمة القضاء الإداري المصري (... فعلى السلطة الإدارية أن تسوي- أي أن تطبق مبدأ المساواة على إطلاقه – في المعاملة بين الأفراد متى اتحدت ظروفهم، فيما اعطاها المشرع من اختصاصات في تصريف الشؤون العامة بحيث يمتنع عليها أن تعطي حقاً لأحد الأفراد ثم تحرم غيره منه متى كانت ظروفهم متساوية أو أن تصدر قرارات تتضمن التفرقة في المعاملة بين الأفراد بالرغم من تماثل مراكزهم القانونية)[4].

---

(1) يتحدث بعض الكتاب عن المساواة والعدالة وكأنهما مترادفان لمصطلح واحد او مفهوم واحد والحقيقة هي ان العدالة الضريبية هي الغاية النهائية التي يرنو إلى تحقيقها المشرع الضريبي اما المساواة فهي واحدة من جملة وسائل يستخدمها المشرع للوصول إلى تلك العدالة وبالتالي فاختلاف المساواة عن العدالة هو الاختلاف بين الوسيلة والغاية.

(2) د. شحادة أبو زيد، مبدأ المساواة في الدساتير العربية، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة، بلا تاريخ، ص30.

(3) نفس المرجع، ص30.

(4) نفس المرجع ص30.

كما تذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى القول (أن مبدأ المساواة غدا في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المكافئة التي لا تميز فيها بين المراكز القانونية المتماثلة).

وبنفس المعنى قررت محكمة العدل العليا في الأردن[1] أن من الواجب على السلطة الإدارية أن تسوي في المعاملة بين المواطنين إن اتحدت ظروفهم فيما أعطاها المشرع من سلطان في تصريف الشؤون العامة، فلا تعطي حقاً لبعضهم ثم تحرم غيرهم منه متى كانت ظروفهم جميعاً متماثلة، لأن في ذلك تعارضاً مع مبدأ المساواة بين المواطنين وإخلالاً بهذا المبدأ من المبادئ الدستورية خلافاً لأحكام الفقرة (أ) من المادة السادسة من الدستور في الأردن لسنة 1952 والتي تنص على "الأردنيون أمام القانون سواء لا تمييز بينهم في الحقوق والواجبات وإن اختلفوا في العرق أو اللغة أو الدين").

كما أن مبدأ المساواة أمام الضريبة هو أحد المبادئ الدستورية، ففي فرنسا تنص المادة الثانية من دستور عام 1958 (تكفل فرنسا مساواة جميع المواطنين أمام القانون، دون تمييز يرجع إلى الأصل أو الجنس أو العقيدة). وفي مصر تنص المادة (40) من الدستور المصري لعام 1971 "المواطنون لدى القانون سواء وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة، لا تمييز بينهم في الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة". وكذلك نص المادة السادسة من الدستور الأردني لعام 1952 .

ومن الواضح من النصوص السابقة أن مبدأ المساواة أمام الضرائب مستمد من مبدأ المساواة أمام القانون أي مساواة المواطنين أمام القانون وأن العدالة الضريبية ليست سوى وجه للعدالة الاجتماعية.

ويعني ذلك أن تحقيق المساواة أمام الضرائب يتطلب إخضاع جميع من هم في مركز اقتصادي واحد لعبء ضريبي واحد أي اختلاف العبء الضريبي في حالة اختلاف المراكز الاقتصادية للمكلفين بالضريبة أو بعبارة أخرى أن يعامل القانون المراكز الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة أو ما يطلق عليه بمعيار العدالة الرأسية وأن تعامل المراكز الاقتصادية المتماثلة معاملة قانونية متماثلة أو ما يطلق عليه عبارة العدالة الأفقية.

---

(1) نفس المرجع ص 132 ويبدو أن هذا القرار منقول أيضاً من قرار محكمة القضاء المصرية الصادر 9 يونيو سنة 1949 وهو منشور في مجموعة القضاء الإداري السنة الثالثة سنة 1985.

ولا جدال في أن المساواة إذا كانت واجبة في مجال فرض الضرائب فهل هي التزام على المشرع في حالة الإعفاء منها؟

إن المساواة لا تقتصر فقط على فرض الضريبة، لكنها تشتمل أيضاً على الاعفاء منها. ويؤدي ذلك، أنه لا يجوز التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة سواء لاخضاعهم لضريبة ما أو لإعفائهم منها[1]. ومع ذلك تذهب المحكمة الادارية العليا في مصر مذهباً آخر حيث ترى (أن المساواة في فرض الضرائب شيء والإعفاء أو عدمه في حالات فردية ناطها القانون بتقدير الإدارة شيء آخر وإذا كانت المساواة بين الممولين عند تطبيق ضريبة معينة واجبة قانوناً، إلا أن ذلك لا يستلزم حتماً المساواة بينهم أيضاً في الإعفاء، إذ الأمر في الاعفاء جد مختلف فليس ما يمنع الجهة الادارية من الاعفاء وجوبياً أي بنص خاص من القانون وقد يكون الاعفاء جوازيا كما أن ترك القانون للسلطة الادارية حق تقريره أو عدم تقريره...)[2] ويذهب الدكتور محمد محمد عبد الله[3] أن هذا الحكم منتقد، فالمبدأ هو المساواة أمام الضريبة، ولا يوجد سند قانوني لتجزئة هذه المبدأ وقصره على حالة الخضوع للضريبة، وعدم تطبيقه على الإعفاء منها، فالمبدأ عام لا يجوز تقييده. هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، فإن الإعفاء الذي يقرره المشرع وبموجب يخول السلطة الإدارية اختصاصاً تقديرياً بمنح الإعفاء أو برفضه، إنما يخالف مبدأ المساواة أيضاً لأن المبدأ يقتضي المعاملة المماثلة لمن ينتظمهم مركز مماثل، والاعفاء التقديري الذي يترك أمر تقديره للادارة، حتى على الرغم من توافر شروطه، إنما يؤدي إلى التحكم والتمييز في المعاملة.

ولا يتنافى مع مبدأ المساواة تقرير إعفاء لذوي الدخول المنخفضة أو المحدودة من أداء الضرائب أو تقرير قاعدة الضريبة التصاعدية وما يتضمنه من ارتفاع في نسبة الضريبة طردياً كلما زاد الدخل ما دامت هذه القاعدة تطبق على جميع الأفراد المتماثلين في مراكزهم الاقتصادية دون تمييز بين شخص وآخر. ذلك لأن تقرير مبدا المساواة لا يعني أن جميع المكلفين يجب أن يدفعوا نفس المقدار بل يجب أن يتناسب ما

---

(1) د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي – مطبوعات جامعة الكويت، الكويت 1999، ص124.

(2) نفس المرجع ص 124.

(3)نفس المرجع، ص126.

يدفعونه طبقاً لمقدرتهم التكليفية بما تعنيه هذه المقدرة من تحمل الأفراد أو المكلفين للأعباء العامة دون الأضرار بوجودهم أو مقدرتهم الإنتاجية[1].

ولضمان تحقيق فكرة التناسب تطبيقاً لقاعدة المقدرة التكليفية تذهب الأنظمة الضريبية إلى الأخذ بالأسعار التصاعدية في فرض الضريبة المباشرة أو التشديد بالضريبة على السلع الكمالية وهي النموذج الاستهلاكي للطبقة الغنية وتخفيض الضريبة على السلع الضرورية وهي النموذج الاستهلاكي للطبقة الفقيرة[2]. وخلاصة القول فإن القاعدة العامة في تحقيق المساواة تتطلب:

أولا: معاملة أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة قانونية مختلفة.

ثانياً: معاملة أصحاب المراكز القانونية المتشابهة معاملة قانونية متشابهة.

ومع ذلك فقد يقرر المشرع استثناءات لمصلحة مشروعه ولا يتنافى ذلك مع مبدأ المساواة بمعناها السابق. وكمثال لذلك لجوء المشرع إلى تقرير التمييز في المعاملة للمصلحة العامة في المجال الاقتصادي وذلك لتحفيز الأفراد على استثمار أموالهم أو توجيه هذا الاستثمار في اتجاه معين. أو أن يقرر إجراءات الهدف منها حث الأفراد على تنمية وتطوير بعض المناطق من خلال منح مزايا ضريبية وبالتالي فإن هذا التمييز في المعاملة الضريبية تسوغه المصلحة العامة. ذلك لأن المشرع لا يهدف إلى تحقيق مساواة شكلية، وإنما إلى تحقيق مساواة عملية، أو بمعنى آخر فإن المشرع الضريبي يهدف إلى تحقيق عدم مساواة قانونية بهدف إقامة مساواة واقعية وهو ما يعرف باسم التمييز الإيجابي[3]. وفي الأردن نجد تطبيقاً لذلك التمييز لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة ويتضح ذلك مما يلي:

- نص المادة 6-أ (يعفي دخل النشاط الزراعي من الضريبة أن كان متأتياً من داخل المملكة لأي شخص من غير الشركات).
- كما نصت الفقرة 7-أ (يعفى من الضريبة أول خمس وسبعون ألف دينار من دخل الشركات المتأتي من نشاط زراعي داخل المملكة).
- ما نص عليه قانون تشجيع الاستثمار رقم (16) لسنة 1996 من إعفاء المشروعات في قطاعات الصناعة والزراعة والفنادق والمستشفيات والنقل البحري من ضريبة الدخل

(1)نفس المرجع ص34.

(2)د.جهاد خصاونة: الضمانات الدستورية ، مرجع سابق، ص131.

(3)د. محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 152 .

ولمدة عشرة سنوات تختلف باختلاف المناطق التنموية وتتدرج من 25٪ (المنطقة أ)، 50٪ (المنطقة ب)، 75٪ (المنطقة ج).

ويذهب جانب من الفقه إلى أن المساواة يجب أن لا تقتصر فقط في وحدة تطبيق القانون وإنما في وحدة مضمون القانون أي المساواة في التشريع الضريبي[1] وهذا يعني أن المساواة لا تتحقق ولا تؤدي إلى العدالة الضريبية المجردة لمجرد تطبيق القانون تطبيقاً واحد على جميع المكلفين ممن تتساوى أوضاعهم القانونية والاقتصادية وإنما يجب أن تكون نصوص هذا القانون أصلاً قد تم بناءها على فكرة تحقق المساواة في التشريع الضريبي.

وإذا كان الأمر كذلك فما هو مدى التوفيق بين القواعد السابقة والواقع التطبيقي في التشريع الأردني ؟

الحالة الأولى: المادة (11) من القانون رقم 28 لسنة 2009 '

في الوقت الذي فرق المشرع الأردني في الفقرة (أ) بين أصحاب المراكز الاقتصادية أو الدخلية المختلفة فقرر الضريبة بسعر التصاعدي على الأشخاص الطبيعيين تحقيقاً لمبدأ المساواة جاء في الفقرة (ب) من هذه المادة ففرض الضريبة بسعر نسبي على الأشخاص المعنوية فيكون بذلك قد خالف مبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة(6) والمادة 111 من الدستور اللتان أوجبتا الأخذ بالتكليف التصاعدي وبالتالي تكون الفقرة ب من المادة 11 مشوبة بعيب عدم الدستورية هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فرق في المعاملة بين الأشخاص الاعتبارية عندما فرض أسعار نسبية مختلفة بحسب الاختلاف في الطبيعة القانونية أو على أساس طبيعة النشاط للشخص المعنوي وليس على أساس المركز الاقتصادي والدخلي كما يجب أن يكون.

الحالة الثانية: المادة 9-أ من القانون رقم 28 لسنة 2009 :

أشارت هذه المادة إلى الإعفاءات الشخصية (9-أ-1) والإعالة (9-أ-2) ويلاحظ على هذه المادة ما يأتي :

1. ساوت الفقرة (أ) بين المكلفين من الأشخاص الطبيعية كافة وبهذا تكون هذه المادة قد حققت مبدأ المساواة واتفقت مع المادة (111) من الدستور .

---

(1) د. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص137.

2. جاء في الفقرة (2) من ذات المادة السماح بتنزيل مبلغ أثنى عشر ألف دينار ، من الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي المقيم عن المعالين مهما كان عددهم وفي هذا ابتعاد عن تحقيق العدالة والمساواة لان المشرع هنا قد ساوى بين المتزوج الذي لا يعيل احد غير زوجته وغيره ممن يعيل زوجته وأطفال له وفي هذا مخالفة لقاعدة العدالة التي تقضي بمعاملة أصحاب المراكز الاقتصادية والقانونية المختلفة معاملة اقتصادية وقانونية مختلفة .

3. اشترطت هذه المادة (الفقرة د) لمنح الإعفاءات لغير الأردنيين أن يكون المعال مقيماً في الأردن وهو ما لم يشترطه بالنسبة للأردنيين وبذلك تكون قد ساوت بينهم وبين غير المقيم الاردني .

2. عمومية الضريبة[1]:

يقصد بعمومية الضريبة فرض الضريبة على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال فلا يعفى دون مسوغ قانوني بعض السكان من دفعها كما لا تفرض على أموال دون أخرى ويتضح من ذلك أن العمومية التي نحن بصددها هما في الحقيقة عموميتان هما العمومية الشخصية والعمومية المادية.

أما العمومية الشخصية فيقصد بها خضوع كافة المواطنين وكذلك المقيمين حتى وإن كانوا أجانب والمقيمين خارجها اذا تحققت لهم دخول خاضعة للضريبة أو كانت لهم أملاك في الدولة المعنية في الضريبة.

أما العمومية المادية فتنصرف إلى خضوع كافة الأموال إلى الضريبة سواء كانت دخولاً أو ثروات.

غير أن قاعدة العمومية ليست مطلقة وإنما ترد عليها بعض الاستثناءات التي تتخذ صورة إعفاءات خاصة بالأفراد وأخرى خاصة بالأموال.

---

(1) انظر:

أستاذنا المرحوم د. عبد العال العكبان: المرجع السابق، ص 170- 174

د. منيس أسعد عبد الملك: المرجع السابق، ص172- 176

د. عادل حشيش، المرجع السابق، ص 379- 380

د. محمود رياض عطية: المرجع السابق، ص 182- 185

1. **الإعفاءات الخاصة بالأفراد:**

- إعفاء الأشخاص والهيئات التي لا تستهدف خلال نشاطها تحقيق الربح تشجيعاً لها للاستمرار بنشاطها ما بقي هذا النشاط محققاً للمصلحة العامة.
- أعفاء رجال السلك الدبلوماسي ومباني السفارات، وقد جرت العادة على أن هذا الإعفاء يعمل به حتى في حالة عدم النص عليه في قوانين الضرائب باعتباره قد اصبح عرفاً دولياً. ويجد هذا الاعفاء مبرراته، في أن عمل هذه الهيئات لا يستهدف تحقيق الربح وإنما توثيق العلاقات الدولية وأن اقامتهم ليست في الدولة التي يمارسون عملهم الدبلوماسي فيها وإنما أرض دولتهم هي سفاراتهم باعتبار أن ارض السفارات تعتبر جزءاً من إقليم الدولة صاحبة السفارة.

2. **اعفاءات خاصة بالأموال:**

- إعفاء الدخول الصغيرة تحقيقاً لقاعدة الاقتصاد لأن الوصول إليها وحصرها يتطلب جهداً إداريا كبيراً لا يساوي الحصيلة المتحققة منها، وبالتالي فهي تتنافى مع قاعدة الاقتصاد من ناحية في الضريبة وكما يتنافى مع قاعدة العدالة والمساواة من ناحية أخرى وذلك لسهولة التهرب منها وبالتالي فأن وصول المشرع إلى بعضها يخلق حالة من حالات عدم المساواة حيث تخضع بعض الأموال للضريبة دون بعض الآخر لا لسبب معقول وإنما لإفلاح بعضهم بالتهرب وعدم إفلاح البعض الآخر.
- اعفاء بعض الأموال بهدف تشجيع عملية الاستثمار والتنمية الاقتصادية.

اما في الأردن فتنص المادة (118) من الدستور الأردني لعام 1952 على (لا يجوز اعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون).

- كما تنص المادة (3- أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 على (يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخول الآتية......الخ).

ويتضح من النصوص السابقة أن المشرع الدستوري والضريبي الأردني قد أخذ بمبدأ عمومية الضريبة للأشخاص وللأموال فدستورياً لا يجوز إعفاء احد من تأدية الضرائب إلا بقانون ، وقانونياً فإن عبارة (أي دخل) و (لأي شخص) تعني مبدأ العمومية ولم يكتفي المشرع للتأكيد على مبدأ العمومية الضريبية بما أورده سابقاً بل أكده في الفقرة (15) من المادة (3- أ) مرة أخرى حيث نصت على (يخضع للضريبة أي دخل أخر من الوظيفة أو نشاط الأعمال أو الاستثمار ولم يتم إعفاءه بمقتضى احكام هذا

القانون) ولذا فإن المشرع قد اعتبر ضريبة الدخل هي ضريبة القانون العام تسري على أي دخل لم يخضع للضريبة بموجب القانون ولم يعفى منها بموجبه وحكمه ذلك هي ان المشرع ويعد ان عدد في المادة (3) من القانون الايرادات الخاضعة للضريبة وخشية افلات بعض الدخول من الضريبة احتاط للأمر بأيرادة لهذا النص كما أحسن المشرع حين أورد الدخول الخاضعة للضريبة في المادة (3) على سبيل المثال وليس الحصر. وفي هذا تأكيد على مبدأ العمومية ، واذا كان ذلك هو الاصل العام فأن المشرع الضريبي قد قدر بعض الاستثناءات بتقريره بعض الاعفاءات سواء ما كان منها متعلقاً بالأموال او ما كان منها متعلقاً بالأشخاص .

- **الإعفاءات الخاصة بالأشخاص:**

1. مخصصات الملك.
2. دخل المؤسسات الرسمية والعامة والبلديات من داخل المملكة ، ويستثنى من هذا الإعفاء دخلها من بدلات الإيجار والخلو والمفتاحية .
3. دخل النقابات والهيئات المهنية والجمعيات التعاونية والجمعيات الأخرى المسجلة والمرخصة قانوناً من عمل لا يستهدف الربح.
4. دخل أي مؤسسة دينية أو خيرية أو ثقافية أو تربوية أو رياضية أو صحية ذات صبغة عامة لا تستهدف الربح ودخل الأوقاف الخيرية ودخل مؤسسة تنمية أموال الأيتام .
5. دخل الشركة المعفاة المسجلة بموجب قانون الشركات النافذ والمتأتي لها من مزاولة أعمالها خارج المملكة باستثناء الدخول المتأتية لها من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بموجب أحكام هذا القانون .
6. الدخل من الوظيفة المدفوع لأعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي غير الأردنيين الممثلين للدول الأخرى في المملكة شريطة المعاملة بالمثل .
7. مكافأة نهاية الخدمة المستحقة للموظف بمقتضى التشريعات النافذه أو أي ترتيبات جماعية تمت بموافقة الوزير .
8. أول (4000) أربعة الاف دينار من الراتب التقاعدي الشهري الذي يدفعه شخص مقيم .
9. دخل الأعمى والمصاب بعجز كلي من الوظيفة.

10. المخصصات والعلاوات الإضافية التي تدفع بحكم العمل في الخارج لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الأردني ولموظفي الحكومة والمؤسسات الرسمية والعامة والعاملين في أي منها .
11. وجبات الطعام المقدمة للموظفين في موقع العمل .
12. خدمات الإيواء المقدمة للموظفين لغايات العمل.
13. المعدات والألبسة الضرورية لأداء العمل والتي يقدمها صاحب العمل للموظف .

- **إعفاءات خاصة بالأموال :**

1. أرباح الأسهم وأرباح الحصص التي يوزعها شخص مقيم باستثناء توزيعات أرباح صناديق الاستثمار المشترك المتأتية للبنوك والشركات المالية .
2. الأرباح الرأسمالية المتحققة من داخل المملكة باستثناء الأرباح المتحققة على الأصول الخاضعة للاستهلاك.
3. الدخل المتأتي من داخل المملكة من المتاجرة بالحصص والأسهم والسندات واسناد القرض وسندات المقارضة والصكوك وسندات الخزينة وصناديق الاستثمار المشترك والعقود المستقبلية وعقود الخيارات المتعلقة بأي منها ، باستثناء المتحقق من أي منها للبنوك والشركات المالية وشركات الوساطة المالية وشركات التأمين والاشخاص الاعتباريين الذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي .
4. الدخل المتأتي من المتاجرة بالأموال غير المنقولة الواقعة في المملكة باستثناء ما يلي:
   أ. الدخل المتحقق من هذه المتاجرة للأشخاص الاعتباريين .
   ب. الدخل المتحقق من المتاجرة في بناء العقارت وبيعها .
5. الدخل الذي يحققه المستثمر غير الأردني المقيم من مصادر خارج المملكة والناشئة من استثمار رأسماله الأجنبي والعوائد والأرباح وحصيلة تصفية استثماراته أو بيع مشروعه أو حصصه او أسهمه بعدد إخراجها من المملكة وفق أحكام قانون الاستثمار النافذ أو أي قانون آخر يحل محله .
6. التعويضات التي تدفعها جهات التأمين باستثناء ما يدفع بدل فقدان الدخل من الوظيفة أو نشاط من نشاط الأعمال .

7. الدخل المتحقق من توزيع التركات للورثة والموصى لهم وفق أحكام التشريعات النافذه .
8. ما يتحقق للبنوك والشركات المالية غير العاملة في المملكة من البنوك العاملة في المملكة من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والسركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة .
9. أرباح شركات إعادة التأمين الناجمة عن عقود التأمين التي تبرمها معها شركات التأمين العاملة في المملكة .
10. الدخل الذي تشمله اتفاقات منع الازدواج الضريبي التي تعقدها الحكومة وبالقدر الذي تنص عليه هذه الاتفاقات .

3. شخصية الضريبة:

حتى نصل إلى العدالة الضريبية المنشودة يتطلب الأمر أن يتحقق بالإضافة إلى المساواة والعمومية مبدأ شخصية الضريبة، أي أن تراعي الضريبة أو الأصح قانون الضريبة الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي، أو بعبارة أخرى أن يأخذ قانون الضريبة بالظروف المحيطة بالمكلف ويقيم لها اعتباراً، وبهذا المفهوم لشخصية الضريبة يتضح مدى اختلاف تلك الضريبة عن الضريبة العينية وهي تلك الضريبة التي ينحصر اهتمامها في العين أو المال الخاضع للضريبة مجرداً عن ظروف المكلف أو مركزه المالي، فهي لا تفرق في المعاملة – كما تقتضي ذلك الضريبة الأولى – بين الأعزب والمتزوج والأخير بين من لديه أولاد أو بالعكس ولا تفرق أيضاً بين الغني والفقير. ولذا فإن الضريبة العينية تتنافى مع مبدأ العدالة[1]. ومن قبيل الضرائب العينية الضرائب على المبيعات والضريبة الجمركية أو الضرائب السلعية عموماً حيث لا مجال للتفرقة بين المستهلكين في المعاملة الضريبية.

(1) وبالرغم من تعارض الضريبة العينية مع العدالة الضريبية فإنها تتميز بعدم إمكان التهرب منها لأنها تنصب على عناصر ظاهرة من الثروة لا تأخذ بالاعتبارات الشخصية التي تفسح المجال أمام التهرب كما أن نفقات تحصيلها قليله.

وتكون الضرائب شخصية إذا راعت ما يأتي[1]:

أ. **إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة:**

من المعروف أن هناك نسبة ما من دخل كل شخص لمواجهة نفقات معيشته كالمأكل والمشرب والملبس والسكن، وتقرر الأنظمة الضريبية إعفاء لهذا الجزء الأساسي من الدخل من الضريبة ويجد هذا الإعفاء مسوغاً له في أن الإنسان باعتباره مصدراً للقوة العاملة يصيبه التدهور بسبب العمل وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة إنما يعني إعفاء القدر اللازم لاستمرار حياة الإنسان ولتعويض ما يفقده من قوة بسبب العمل.

ويختلف هذا الحد باختلاف البلاد والأزمنة تبعاً للاختلاف في مستوى المعيشة والقوة الشرائية للنقود وحاجة الدولة المالية والظروف الاقتصادية. ومن ثم فليس هناك حد معين يمكن تطبيقه على جميع الدول، وعلى الدولة الواحدة في جميع الأزمنة. وحتى يصبح هذا الحد أقرب إلى العدالة، وحتى لا يكون تحكمياً، يقتضي استناد المشرع في تحديده إلى الأرقام القياسية لنفقات المعيشة وتطورها ومثال ذلك في الأردن المادة (9- هـ) والتي جاء نصها (لمجلس الوزراء بناءاً على تنسيب الوزير تعديل مقدار الإعفاء المنصوص عليه في هذه المادة استناداً الى معدلات التضخم) .

علماً بأن المشرع الضريبي الأردني قد أعفى الحد الأدنى اللازم للمعيشة بموجب المادة (9-أ) والتي نصت على (تنزيل الإعفاءات التالية من الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي المقيم) :

---

(1) انظر حول هذا الموضوع ما يأتي:

- د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص181- 184.
- د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص202- 203.
- د. باهر محمد عتلم "المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي"، دار نهضة مصر للطباعة والنشر، القاهرة، 1973، ص137- 138.
- د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص 166- 171
- د. منيس أسعد عبد الملك، المرجع السابق، ص 172- 176

1. مبلغ أثنى عشر ألف دينار للمكلف .

ب. الإعفاء مقابل الأعباء العائلية:

عند تساوي الدخول، يجب أن تختلف المعاملة الضريبية بين المتزوج والأعزب وبين المتزوج الذي لديه أطفال وغيره الذي ليس لديه أطفال، ويتم ذلك إما عن طريق تخفيض الضريبة بنسبة معينة باختلاف عدد الأولاد الذين يعولهم المكلف، أو قد تتخذ شكلاً آخر هو زيادة الضريبة على من ليست لديه أعباء عائلية كالأعزب أو المتزوج الذي ليس لديه أولاد.

وتذهب غالبية الأنظمة الضريبية، ومنها النظام الضريبي الأردني، إلى إتباع قاعدة الخصم ويبرر هذا الإعفاء أو الخصم بأن من لديه أعباء عائلية تكون مقدرته الاقتصادية أقل من الفرد الذي ليست لديه مثل هذه الأعباء بالرغم من تساوي الاثنين في المركز المالي ممثلاً بالدخل أو الثروة ومن ثم فإن متطلبات العدالة تفرض اختلاف المعاملة الضريبية بينهما. وبالرغم من أن الهدف المباشر لهذا الإعفاء هو تحقيق شخصية الضريبة قد يقصد به احياناً اغراضاً أخرى كتشجيع النسل.

وكمثال لذلك في الأردن نصت المادة (9- أ- 2) على تنزيل مبلغ أثنى عشر ألف دينار للمعالين مهما بلغ عددهم من الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة .

4. فرض الضريبة على الدخل الصافي:[1]

تتطلب العدالة الضريبية فرض الضريبة على الدخل الصافي واستناداً إلى ذلك يجب خصم النفقات الإنتاجية أو ما يطلق عليها البعض بتكاليف الحصول على الدخل من الدخل الإجمالي.

ويقصد **بالدخل الإجمالي** كل ما يتحصل عليه المكلف من مصدر معين أو بعبارة أخرى كل الإيرادات التي يحصل عليها المكلف نتيجة لنشاطه الاقتصادي خلال فترة

---

(1) يراجع حول هذا الموضوع:

- د.عاطف صدقي: المرجع المذكور سابقاً ص 324.
- د. رفعت المحجوب: المرجع المذكور سابقاً ص92.
- د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون: التشريع الضريبي اليمني، جامعة صنعاء، 1990 ص126.
- د. جهاد خصاونة: المالية العامة، مرجع سابق ص112.
  الضمانات الدستورية، مرجع سابق، ص189.
- د. خليل عواد أبو حشيش: المرجع السابق، ص36.
- د. عادل العلي: اقتصاديات المالية العامة: الكتاب الثاني، جامعة الموصل، الموصل 1989 ص99

زمنية معينة أو كما يعرفه المشرع الضريبي الأردني بأنه (دخل المكلف القائم من جميع مصادر الدخل الخاضعة للضريبة) وهو ما يعني أن الدخول المعفاة من الضريبة لا تدخل في مفهوم الدخل الإجمالي[1].

أما الدخل الصافي فيعرف بأنه الدخل الإجمالي مخصوماً منه تكاليف الحصول على الدخل. أو هو ما تبقى من الدخل الإجمالي من كل مصدر خاضع للضريبة بعد تنزيل النفقات والمصاريف المتعلقة به كما هي محدودة في قانون ضريبة الدخل[2].

وعليه فالدخل الصافي هو :

الدخل الإجمالي – المصاريف التي ساهمت في إنتاج الدخل .

أما المصاريف الإنتاجية فهي المصاريف والنفقات التي أنفقت واستحقت كلياً وحصراً خلال الفترة الضريبية لغايات إنتاج دخل خاضع للضريبة والتي يجوز تنزيلها من الدخل الإجمالي وفقاً لأحكام القانون[3].

ولقد أورد المشرع الأردني النفقات الإنتاجية وغير الانتاجية على سبيل المثال لا الحصر، وحسناً ما فعله المشرع حين أوردها على سبيل المثال انسجاماً مع الطبيعة المتغيرة لهذه النفقات تاركاً المجال للقياس عليها تبعاً لقناعة سلطة التقدير بالإضافة إلى اختلاف طبيعة التكاليف ونطاقها من نشاط لآخر.

ومما يجدر الإشارة إليه هو أن الدخل الصافي ليس هو الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للمشرع الأردني حيث يقصد بالأخير (ما يتبقى من الدخل الإجمالي بعد تنزيل المصاريف المقبولة والخسارة المدورة من الفترات الضريبية السابقة والإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي) (م2) :

وعليه فالدخل الخاضع للضريبة = الدخل الصافي (الدخل الإجمالي – النفقات الإنتاجية) – (الخسارة + الإعفاءات الشخصية + التبرعات) .

وإذا كان تحديد هذه التكاليف للحصول على الدخل الصافي لا يشكل صعوبة كبيرة بالنسبة للأشخاص الذين ألزمهم القانون بمسك حسابات أصولية فإن من الصعوبة بمكان تقدير تلك التكاليف بالنسبة لغيرهم ولذا يلجأ المشرع الضريبي في بعض الأنظمة إلى تقديرها حكمياً أو جزافياً، ومثال ذلك: في التشريع الأردني حيث

(1) المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009.

(2) المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الملغى .

(3) المادة 2 من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 .

نصت المادة (1/7) من قانون ضريبة الأبنية والأراضي رقم 11 لسنة 1954 على ما يلي (إن بدل الإيجار السنوي للمباني يخصم منه الخمس مقابل نقص قيمتها بالقدم والاستعمال والباقي هو صافي الإيجار السنوي وهو مطرح ضريبة الأبنية والأراضي).

ومع ذلك يمكن وعلى وجه العموم حصر التكاليف في ثلاثة عناصر هي:

أ. نفقات الاستغلال:

يقصد بنفقات الاستغلال بأنها النفقات اللازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة أي هي تلك النفقات اللازمة للحصول على الدخل ومثال ذلك أجور العمال، ثمن المواد الأولية، مرتبات الموظفين، ثمن الوقود، أقساط التأمين، فوائد الديون، إيجار المساكن والمحلات، الضرائب والرسوم، أقساط الضمان الاجتماعي، الديون الهالكة، نفقات الضيافة والسفر، نفقات تدريب الموظفين والعمال، نفقات التطوير والأبحاث والتسويق، مصاريف ما قبل التأسيس، الخلو والمفتاحية، الشهرة المدفوعة لشراء واستئجار حق الامتياز لاستعمال واستغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق تأليف أو طبع أو أي عوض، حصة الفرع من نفقات المركز[1].

وتختلف هذه النفقات من جهة لأخرى، إلا أنها فكرة عامة يمكن تطبيقها بالنسبة لكافة مصادر الدخل ويمكن أن ننظر إلى إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة على أنه من النفقات اللازمة للحصول على دخل العمل.

ومن الملاحظ أن القانون الجديد (رقم 28 لسنة 2009) جاء اقل تفصيلاً من القانون الملغى (رقم 57 لسنة 1985 المعدل) فيما يتعلق بالنفقات والمصاريف فلم ينص صراحة على بعض النفقات كالرواتب والأجور المدفوعة ومصاريف التأسيس وما قبل التشغيل وحصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي ومع ذلك فإن تلك المصاريف جائزة الخصم استناداً الى القواعد العامة والتعريف الوارد في المادة (2) من القانون للمصاريف المقبولة الواردة في المادة (5) من قانون رقم 28 لسنة 2009 قد جاءت على سبيل المثال وليس الحصر وهو المعنى المستفاد من صدر المادة والتي جاء فيها (تنزل للمكلف المصاريف المقبولة بما في ذلك المصاريف المبينة تالياً) .

---

(1)المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم 27 لسنة 1985 الملغى والمادة 5 من القانون رقم 28 لسنة 2009 النافذ.

ب. نفقات الصيانة:

حتى يستمر الدخل بالإنتاج أطول فترة ممكنة يتطلب الأمر إخضاع المصدر للصيانة التي تختلف تكاليفها باختلاف طبيعة المصدر ولكنها فكرة عامة يمكن تطبيقها بالنسبة لمصادر الدخل كافة سواء كان ذلك المصدر راس المال أو العمل أو المشترك من العمل وراس المال. وتتخذ هذه الصيانة صور متعددة منها المبالغ المنفقة على ترميم العقارات وإصلاح الآلات والمعدات أو تجديد أو تصليح أو تغيير قطع غيار وادوات ومواد استعملت في انتاج الدخل.

أما في الأردن فقد أجازت المادة (5) تنزيل نفقات الصيانة من الدخل الإجمالي حيث نصت (تنزل للمكلف مصاريف الصيانة الفعلية للأصول التي انفقت خلال الفترة الضريبية على أن لا تتجاوز 5٪ خمسة بالمائة من قيمتها) (م5 –ط) .

ومما يجب أن نؤكد عليه هنا أن نفقات الصيانة التي يجوز تنزيلها باعتبارها نفقة إنتاجية هي تلك النفقة التي تهدف إلى الحفاظ على الأصل أو بمعنى اخر لا تؤدي إلى زيادة في قيمة الأصول الثابتة للمنشأة أو زيادة القوة الإنتاجية للأصول القديمة ومثالها النفقات الخاصة بعمليات الإصلاحات الدورية والوقود وتركيب بعض قطع الغيار ويطلق على هذه النفقات بالنفقات الايرادية .

أما النفقات التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية أو زيادة في عمر الأصل أو إضافة أصل جديد إلى الأصول الثابتة، أي هي النفقة التي تتعدى ما يكفي لتعمير الأصل وإعادته إلى حالته السابقة ، وهي المصروفات التي تنفقها المنشاة لتضيف شيئاً جديداً

إلى الأصول أو لزيادة كفايتها الإنتاجية فيطلق على هذه النفقات بالنفقات الرأسمالية [1] .

إن الاختلاف الرئيسي بين النفقتين هو الفترة الزمنية التي تتحقق خلالها المكاسب الناتجة عن استثمار الأموال ، فالنفقة الايرادية هي التي تتحقق مكاسبها الرئيسية خلال فترة زمنية معينة هي السنة أما النفقة الرأسمالية فهي التي تحقق أثارها او مكاسبها خلال فترة تزيد عن السنة [2] . وتختلف المعاجة المحاسبية لهذين النوعين من النفقات . فالنفقة الإيرادية تقتصر على السنة الحالية وهي المقصودة أصلا بنفقات الصيانة . لأن خدماتها تستنفذ خلال الفترة الضريبية ولا تستفيد منها الفترات

[1] أ.د عادل العلي : المالية العامة والتشريع المالي والضريبي . دار الحامد ، عمان ، 2007 ص 260- 261

[2] د. صادق الحسني : ضريبة الدخل ، مطبعة جامعة بغداد ، بغداد ، 1979 ص 172 .

الضريبية الآتية غالباً ولذا فهي تخصم من دخل الفترة الضريبية المستفيدة أما النفقة الرأسمالية فحيث أنها تستنفذ خدماتها على فترات ضريبية طويلة نسبياً وتم إنفاقها بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية وهي نفقات غير دورية وكبيرة الحجم نسبياً فلا تحمل الفترة المالية الحالية إلا بالجزء التي استفادت منه ويرحل الباقي منه للسنوات التالية فهي تضاف الى قيمة الأصل وتعامل معاملة نفقات الاستهلاك (1) ولذا جاءت المادة (5-ط-3) من القانون متفقة تماما مع القواعد العامة فنصت على (لا تعتبر المصاريف التي أنفقت لغايات تطوير أو زيادة العمر الافتراضي للأصل مصاريف صيانة وتضاف هذه القيمة إلى رصيد الأصل) أي تعامل معاملة نفقات الاستهلاك ، ولهذا نجد تفسيراً لتحديد المشرع الضريبي الأردني لنفقات الصيانة بما لا يزيد عن 5٪ من قيمة الأصول (م5 -ط1) لان النفقة بطبيعتها تكون صغيرة الحجم وبهدف منع الاستغلال والتهرب إذا ما أطلقت دون تحديد . وبهدف تحقيق العدالة نصت المادة (5- ط2) على (تضاف قيمة مصروف الصيانة غير الجائز تنزيله وفق أحكام البند (1) من هذه الفقرة إلى رصيد الأصل لغرض استهلاكه) ، أي أن المشرع قد أعتبر نسبة 5٪ نفقة إيرادية أجاز تنزيلها في ذات السنة . اما ما زاد على ذلك فأعتبرها نفقة رأسمالية .

ج. الاستهلاك (الاهتلاك أو الاندثار):

يعرف الاستهلاك أو الاندثار بأنه (النقص التدريجي الذي يصيب الأصول الثابتة أو قيمتها نتيجة لواحد أو أكثر من عوامل الاستهلاك المختلفة كالاستعمال ومرور الزمان والتقادم بحيث تفقد هذه الأصول صلاحياتها للانتاج من الناحية الفعلية والاقتصادية)[1] ويتضح من خلال ذلك التعريف بأن المقصود بالاستهلاك هي تلك المبالغ التي يسمح بتنزيلها من الدخل الاجمالي للمنشأة والمعادلة للنقص التدريجي الذي يطرأ على قيمة هذه الأصول بسبب استخدامها وما يترتب على ذلك من تناقص في قدرتها وكفاءتها سنة بعد أخرى بحيث تصبح غير صالحة للاستعمال مما يتطلب الأمر تجديدها للاستمرار في الحصول على الدخل والمهم هو أن يتم خصم النفقات أو مقابل الاستهلاك من الدخل الإجمالي لتحديد الدخل الصافي باعتبار ان نفقات الاستهلاك

---

(1) د. مدحت عباس أمين: نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة مع التشريعين المصري والانكليزي، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه مقدم إلى كلية الحقوق/ جامعة القاهرة 1980، ص 415-416.

د. عادل العلي . المرجع السابق ص 261

عبئاً على الدخل أو تكليفاً عليه شأنه في ذلك شأن النفقات الأخرى كنفقات الاستغلال والصيانة التي يجب خصمها للوصول إلى الدخل الصافي. وعليه يمكن تعريفه بأنه: النقص التدريجي في قيمة الأصل نتيجة استخدامه أو تقادمه ومرور الزمن عليه.

ويذهب استاذنا الدكتور عاطف صدقي[1] إلى نفس النتيجة عن طريق تحليل آخر لهذه المبالغ فيقول أن مقابل الاستهلاك لا يعد تكليفاً على الدخل كما هو الوضع بالنسبة لنفقات الاستغلال والصيانة، وإنما هو عبارة عن جزء من الدخل تسرب منه واختلط بالدخل ومن ثم يجب نزع هذا الجزء وإعادته إلى رأس المال حتى نستبقي رأس المال بحالته الأول كاملاً غير منقوص وإلا استنفد رأس المال في بحر عدة سنوات ووزع على أصحاب المشروع مع الأرباح السنوية. ولهذا أجاز المشرع الضريبي الأردني تنزيل تلك النفقات فنص المادة (5- ج) على (تنزل للمكلف مصاريف استهلاك الأصول الرأسمالية وإطفاء الأصول المعنوية بما فيها الشهرة المستعملة لغايات إنتاج الدخل الخاضع للضريبة ومصاريف التنقيب عن المصادر الطبيعية.)

والمهم أنه لا خلاف فالجميع متفق على أن خصم هذه المبالغ من الدخل الإجمالي ضرورة تتطلبها مصلحة المشروع ومتطلبات العدالة الضريبية حيث يجب أن تفرض الضريبة على الدخل دون شوائب.

وفكرة الاستهلاك يجب أن لا تقتصر على رأس المال، وإنما يجب أن تمتد إلى مصدر العمل، فالإنسان تضعف قدرته على العمل سنة بعد أخرى تبعاً لتقدمه في السن، ولذا يجب أن تسمح له بتكوين رصيد نقدي يمكنه من استخدامه عند اعتزاله للعمل بسبب أو لآخر ولعل في النص على خصم مبالغ التأمين على حياة الموظفين والعمال واشتراكات الضمان الاجتماعي من الدخل الإجمالي في التشريع الأردني تفسيراً واضحاً وتطبيقاً عملياً لهذه الفكرة.

وقد يبدو لأول وهلة أنه يمكن للمشروع أن يواجه نفقات الاستبدال في السنة الي يتم فيها هذا الاستبدال ومن أرباح تلك السنة. إلا أن مثل هذه الطريقة تحمل المشروع أعباء قد تكون كبيره بحيث لا يتحملها الدخل الإجمالي للمشروع في سنة الاستبدال. ولذلك تتبع المشروعات طريقة توزيع قيمة الآلة أو المبنى وغيرها من الأصول الرأسمالية

---

(1) د. عاطف صدقي، مرجع سابق ص 325.

على عدد معين من السنين وتخصم في كل سنة من الدخل الإجمالي جزء من تلك القيمة لتعويض تدهورها السنوي.

ومثال ذلك إذا كان العمر الإنتاجي للآلة هو عشر سنوات وكانت قيمة هذه الآلة (10000) دينار يقوم المشروع بخصم مبلغ (1000) كقسط سنوي من الأرباح الإجمالية بحيث أنه عند انتهاء العشر سنوات والتي تصبح فيها الآلة غير صالحة للإنتاج والتي يحتاج عندها المشروع إلى استبدال الآلة وجد ثمن الآلة جاهزاً في بحر السنوات التي حددها كعمر إنتاجي للآلة. ويطلق على الآلف دينار والذي يحتجزه صاحب المشروع سنوياً بمقابل الاستهلاك.

ويثير موضوع الاستهلاك مشاكل متعددة من الناحية النظرية وهي[1]:

- هل يقتصر في حساب الاستهلاك على حساب التدهور المادي الذي يصيب مقدرة الآلة على الانتاج، أما الفني الذي يصيب رأس المال نتيجة ظهور اختراع جديد يترتب عليه وعلى استعماله انخفاض قيمة الآلة المستعملة فعلاً حيث تصبح متأخرة فنياً. أم هو التدهور في المقدرة الانتاجية نتيجة للكوارث الطبيعية وغيرها.

  وللاجابة على ذلك يمكن القول أن التدهور الذي يصيب المقدرة الإنتاجية بسبب الاستعمال هو الاستهلاك بمعناه القانوني والمحاسبي وبالتالي يتطلب الأمر خصمه من الدخل الإجمالي. أما النوعان الآخران فلانهما غير ناجمين عن العملية الانتاجية فقد ذهب البعض إلى اعتبارها من قبيل الخسائر ومعاملتها على هذه الأساس وليس على اساس قاعدة الاستهلاك.

- هل تخصم مبالغ التجديد مره واحدة أم خلال عدد محدد من السنوات؟ ولحل هذه المشكله فهناك رأيان:

الأول يرى خصمها خلال السنة المالية ذاتها التي يتم فيها التجديد أو التي يتم فيها فرض الضريبة.

الثاني خصمها على أساس أقساط سنوية وهو ما أخذ به القانون الأردني.

وفي الواقع فإن الأمر يتوقف على طبيعة النفقة. هل هي نفقة إيرادية أم نفقة رأسمالية؟

---

(1) رفاعي الهزايمة: الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن، المطبعة الأردنية. عمان 1983، ص33

د. عاطف صدقي: المرجع السابق، ص328

د.رفعت المحجوب: المرجع السابق، ص250

د. عادل العلي: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، عمان ص286.

- في حالة خصمها على أساس أقساط سنوية فهل يؤخذ باسلوب القسط الثابت أو باسلوب القسط المتزايد تبعاً لتزايد تدهور الآلة او تبعاً لانخفاض قدرتها الانتاجية أم تأخذ بأسلوب القسط المتناقص حيث يبدأ كبيراً عندما تكون إنتاجية الآلة عالية ثم بتناقص القسط تبعاً لتناقص القدرة الإنتاجية؟

تتباين التشريعات الضريبية في تفضيل نظام على آخر، أما في التشريع الأردني فيأخذ بطريقة القسط الثابت كأن تحسب بنسبة 5٪ من تكلفة الأصل سنوياً وحيث أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار القدرة الإنتاجية المتناقصة للأصل مع مرور الزمن فقد اعتمد المشرع أسلوب القسط الثابت المضاعف فإذا كان القسط الثابت هو 5٪ فإن القسط الثابت المضاعف يكون 10٪ وتطبق هذه الطريقة على جميع الأصول ما عدا الأبنية حيث لا يسمح المشرع الأردني بمضاعفة قسطها. ويهدف المشرع من خلال ذلك إلى تشجيع المكلفين على مواكبة التطور التقني والتكنولوجي[1] كما أجاز المشرع الأردني زيادة النسبة أجاز أيضاً تخفيض تلك النسبة.

- هل يحسب الاستهلاك على أساس القيمة التي تم بها شراء رأس المال الثابت وهو ما يسمى بالكلفة التاريخية أو الدفترية أم ينظر إلى ما يجب دفعه عند شراء الأصل؟ وتظهر أهمية ذلك في أوقات تدهور قيمة العملة بسبب التضخم ويأخذ التشريع الأردني بقيمة الأصل عند الشراء.

وتكمن أهمية الاندثار – غير ما ذكرنا – في مجموعة من الأمور يمكن إجمالها في الآتي[2]:

1. يمكن الحساب الدقيق لعبء الاستهلاك من تحديد تكاليف الإنتاج بدقة باعتبار أن الاستهلاك هو أحد عناصر التكلفة الرئيسية.
2. يمكن من خلاله التعرف على الأرباح الحقيقية للمشروع والتي يمكن توزيعها وبالتالي المحافظة على رأس المال. على أساس أن الاندثار هو عبء تتحمل به إيرادات المشروع وعدم حساب الاستهلاك بدقة أو عدم أخذه بنظر الاعتبار

(1) د. عواد أبو حشيش: المرجع السابق، ص268 وراجع ايضاً الفقرة ي من المادة (5 – ح – د) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009؛ وتعليمات الاستهلاك رقم 5 لسنة 2002 الفقرة أ و ب من المادة (5)

(2) د. عادل العلي : المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، مرجع سابق، ص 286.

يعني ظهور أرباح غير حقيقية أي أرباح مغالى بها ويعني توزيعها في الحقيقة هو توزيع لجزء من رأس المال.

3. يؤدي الاندثار إلى تحقيق العدالة بين الإدارة الضريبية وصاحب المشروع أو المكلف بالضريبة حيث يعني الاستهلاك فرض الضريبة على أرباح حقيقية أي صافية دون شوائب وبالتالي توزيع تلك الأرباح بين الدولة والمكلف بالضريبة في شكل أرباح موزعة وضرائب.

وإذا كان من المسموح به خفض تكاليف الحصول على الدخل أو نفقات الانتاج - كما بينا سابقاً- فإنه من غير المسموح به خفض ما يسمى باستعمالات الدخل كالنفقات المنزلية أو الشخصية أو الخاصة وهنا يبدو من الأهمية التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته.

- التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته

إذا كانت القاعدة العامة هي خصم المبالغ التي تعتبر تكليفاً على الدخل دون سواها، فإن من الواجب أن لا تخصم من الدخل إلا المبالغ التي تعتبر كذلك دون غيرها، وبالذات تلك المبالغ التي تعتبر استعمالاً للدخل. ومما يزيد من أهمية التفرقة بين الاثنين هو عدم وجود خط فاصل بينهما.

ويمكن القول بصفة عامة، أن الغاية من الحصول على الدخل هو استعماله سواء بالاستهلاك أو الاستثمار أو الادخار أو الاكتناز. وهذه الاستعمالات لا تخصم من الدخل لان ما يخصم هو النفقات الإنتاجية أو تكاليف الحصول على الدخل، بصرف النظر عن استعمالاته. وإلا أدى خصم الاستعمالات إلى إلغاء الدخل الذي تفرض عليه الضريبة مع مرور الزمن وهو مالا يتفق مع منطق الأشياء.

وإذا كان الكثير من أوجه الإنفاق انتاجاً أو استعمالاً لاخلاف بشأنها[1] إلا أنه ليس كل النفقات التي ينفقها المشروع بهذا الوضوح حتى يمكن اعتبارها عبئاً على الدخل يتطلب الأمر تحقيقاً للعدالة خصمها أو استعمالاً للدخل فلا يجوز خصمها. ومثال ذلك إذا استعمل صاحب المشروع السيارة للعمل وللإنتاج أو استخدام الهاتف

---

(1) فمثلاً أجور العمال والمواد الأولية والضرائب والرسوم والاستهلاك ونفقات الصيانة تعتبر نفقات إنتاجية أي من قبيل تكاليف الحصول على الدخل اما النفقات الشخصية والعائلية و شراء العقارات والمبالغ المودعة في البنوك وأقساط التأمين على حياة المكلف، فتعتبر من قبيل استعمالات الدخل وبالتالي لا يجوز تنزيلها (راجع المادة 5) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 28 لسنة 2009.

للعمل ولشؤونه الشخصية أو استعمل داره للسكن وكمكتب لمباشرة أعماله... ومما يزيد من الغموض في هذا الجانب أن معظم التشريعات الضريبية لا تقدم لنا نصوصاً واضحة في هذا الموضوع تاركة بعد تحديد ماهية التكاليف الواجبة الخصم للفقه والقضاء مهمة وضع المعايير اللازمة للتفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته.

ودون الدخول في التفاصيل يمكن القول أن القاعدة العامة للتفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته هي أنه إذا كانت النفقة تحقق غاية لصاحب المشروع أو الدخل لا تنقطع بانقطاع ذلك الدخل بسبب انقطاع العمل أو ترك المهنة أو زوال المشروع عدت استعمالاً للدخل أما إذا كانت النفقة لازمة للحصول على الدخل بحيث أن انقطاعها يعني انقطاع الدخل اصلاً اعتبرت تكليفاً على الدخل أو بعبارة أخرى الاستعمال هو الغاية من الدخل والتكاليف هي الوسيلة للحصول عليه[1]، أو كما يذهب البعض إلى أن كل ما يسبق تكوين الدخل فهو تكليفاً عليه وكل ما يأتي بعد تكوين الدخل فهو استعمالاً له.

وعلى هذا الأساس تعتبر نفقات المأكل والمشرب والملبس والسياحة والتبرع للأقارب، شراء المسكن والسيارة استعمالاً للدخل لأن تلك النفقات لا تعتبر لازمة لتكوين الدخل أما النفقات الأخرى مثل أجور العمال، مرتبات الموظفين، شراء سيارات العمل، نفقات الضمان الاجتماعي، أثمان المواد الأولية، نفقات الصيانة، الاستهلاك فهي تكليفاً على الدخل لأن مثل هذه النفقات لازمة لتكوين الدخل أي أن الدخل يدور وجود وعدماً مع وجوداً مثل هذه النفقات.

أما بالنسبة للنفقات التي يجوز فيها الوجهان فيترك الأمر للإدارة الضريبية لتحديد النسبة من النفقات التي تعتبر استعمالاً للدخل والنسبة التي تعتبر تكليفاً عليه.

وقد ذهب المشرع الضريبي الأردني في القانون رقم 28 لسنة 2009 على السماح بتنزيل النفقات والمصروفات الإنتاجية حيث نصت المادة (5) على (تنزل للمكلف المصاريف المقبولة بما في ذلك المصاريف المبينة تالياً) ثم عددت الحالات التي يجوز تنزيلها ومنها :

- ضريبة الدخل الأجنبية التي يدفعها المكلف عن دخله المتأتي من مصادر خارج المملكة .

---

(1) استاذنا المرحوم د. عاطف صدقي، المرجع السابق، ص332

- الفائدة المرابحة والتي تدفعها البنوك والشركات المالية أو الأشخاص الاعتباريون الذين يمارسون انشطة التأجير التمويلي .
- المبالغ الدفوعة لتأمين الأخطار المتعلقة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة .
- استهلا الأصول الرأسمالية وإطفاء الأصول المعنوية بما في ذلك الشهرة المستعملة لغايات إنتاج الدخل الخاضع للضريبة ومصاريف التنقيب عن المصادر الطبيعية .
- مصاريف الصيانة .
- الضرائب والرسوم المدفوعة على أنشطة المكلف الخاضعة للضريبة .
- المبالغ المدفوعة كتعويض مدني بموجب عقود ابرمها المكلف لغايات ممارسة أنشطته الخاضعة للضريبة .
- المبالغ الدفوعة من المكلف عن موظفي مؤسسة الضمان الاجتماعي وصناديق التقاعد والادخار أو أي صندوق مؤسسة صاحب العمل بموافقة وزير المالية .
- نفقات المعالجة للموظفين ووجبات طعامهم في موقع العمل وسفرهم وتنقلهم والتأمين على حياتهم ضد إصابات العمل والوفاة .
- نفقات التسويق والبحث العلمي والتطوير والتدريب .
- نفقات الفترات الضريبية السابقة التي لم تكن محدود نهايته .
- نفقات الضيافة والسفر التي يتكبدها المكلف .
- الديون الهالكة التي سيتم احتسابها ضمن الدخل الإجمالي .
- مخصصات البنوك وفق أحكام قانون البنوك النافذ .
- مخصصات شركات التأمين المتعلقة بالأقساط غير المكتسبة ومخصص الادعاءات المعلقة تحت التسوية والمخصص الحسابي من دخلها الإجمالي .

ثم جاء المشرع في المادة (7) ولم يجز تنزيل بعض النفقات باعتبارها من قبيل استعمالات الدخل ومنها .

- الضريبة والغرامات المدفوعة بمقتضى أحكام هذا القانون .
- الغرامات الجزائية والغرامات المدفوعة كتعويض مدني .
- المخصصات والاحتياجات .
- ما زاد على 5٪ من الدخل الخاضع للضريبة لفرع الشخص الاعتباري الاجنبي فيما يتعلق بخصم من النفقات كمركز الرئيس الموجود في المملكة .

- المصاريف المنزلية أو الشخصية أو الخاصة .
- المبالغ المدفوعة والجائز استردادها بموجب بوليصة تأمين او عقد .

واخيراً لا بد من طرح السؤال الآتي:

هل تعتبر الضرائب التي يدفعها المكلف بالضريبة تكليفاً على الدخل أم استعمالاً؟ للإجابة على هذا السؤال يجب التفرقة بين الضرائب التي تتصل بمباشرة المهنة أي بعبارة أخرى تلك الضرائب التي تعتبر شرطاً ضرورياً لمباشرة المهنة كالضريبة الجمركية وضريبة الانتاج وضريبة الطابع، ورسوم ممارسة المهنة فإنها تعتبر تكليفاً على الدخل وبالتالي يجب خصمها للوصول إلى الدخل الصافي. اما الضرائب التي لم تكن ضرورية للحصول على الدخل بل هي نتيجة للحصول عليه فتعتبر استعمالاً للدخل لا يجوز خصمها من الدخل الإجمالي ومثال ذلك ضريبة الدخل التي يدفعها المشروع عن أرباحه السنوية. ويذهب البعض إلى اعتماد معيار زمني فإن كانت الضريبة سابقة على تكوين الدخل اعتبرت هذه الضريبة تكليفاً وأن كانت لاحقة له أصبحت استعمالاً شأنها في ذلك شأن النفقات الأخرى التي تعتبر استعمالاً للدخل خاصة منها ما كان ضرورياً لاستمرار حياة المكلف بالضريبة.

وحقيقة الأمر أن ضرائب الدخل التي يدفعها المكلف إنما تعتبر استعمالاً للدخل فبالنسبة لكل مكلف ليس لدفع الضريبة على الدخل أية علاقة بتكوين الدخل حيث لا يتوقف الإنتاج عملياً على دفع هذه الضريبة فهي لاحقة لتكوين الدخل لا سابقة عليه كالمواد الأولية ومستلزمات الإنتاج. بل إن الدين الضريبي لا ينشأ أصلاً إلا بعد تكوين الدخل. وإذا نظرنا إلى علاقة المكلف بالجماعة نجد أن تلك العلاقة تؤكد على أن الضريبة هي استعمال للدخل. فدفع الضريبة شرط أساسي لتسيير المرافق العامة وهي أمور ضرورية سواء بالنسبة للفرد أو الجماعة ولو لم تدفع هذه الضرائب سادت الفوضى وعمّ الاضطراب مما ينتج معه توقف الإنتاج وإلحاق الضرر بالمكلف والمجتمع. فدفع الضريبة يمثل بالنسبة للحياة الجماعية ما تمثله النفقات الشخصية للفرد للمحافظة على حياته وحمايتها، فعلى كل عضو من أعضاء الجماعة محافظة منه على وجوده، أن يقوم بنوعين من النفقات النوع الأول ما يخصص من دخله لاشباع حاجاته الفردية والنوع الثاني ما يخصصه لإشباع حاجات الجماعة، والضريبة بهذا الشكل ليست تكليفاً على الدخل إنما هو استعمال له.

ولهذا فإن المشرع الضريبي أجاز للمكلف تنزيل الضرائب والرسوم المدفوعة على أنشطته الخاضعة للضريبة باعتبارها تكليفاً على الدخل (المادة 5 الفقرة ي) وهي الضرائب والرسوم التي تكون متصلة بممارسة النشاط ولازمة لإنتاج الربح ومثال ذلك ، رسوم ترخيص السيارات ورسوم رخص المهن، ضريبة الأبنية والأراضي وكذلك الضريبة الجمركية . أما ما لا يجوز تنزيله باعتباره استعمالاً للدخل كالضريبة المدفوعة (ضريبة الدخل) والغرامات والمبالغ المترتبة بموجب أحكام هذا القانون وقد ورد النص بشأنها في المادة (7- أ) والتي نصها (لا يجوز للمكلف تنزيل الضريبة والغرامات الأخرى المترتبة بموجب هذا القانون) . وبتطبيق القواعد العامة فأن الفئة الأولى من الضرائب تعتبر نفقة إنتاجية دفعت قبل تكوين الدخل وكانت سبيلاً اليه أما الثانية فقد دفعت بعد تكوين الدخل وبالتالي فهي استعمالاً له .

5. التمييز بين الدخول عند فرض الضريبة

مصدر الدخل إما أن يكون العمل أو رأس المال أو مشتركاً بين العمل ورأس المال. ويختلف الجهد المبذول للحصول على الدخل في كل منهم فيرتفع في الأول ويقل في الثاني ويكون وسطاً في الثالث.

والتمييز بين الدخول في المعاملة الضريبية يقصد به اختلاف الضريبة باختلاف مصدر الحصول على الدخول. ولذا نجد المشرع الضريبي نظراً لاختلاف الجهد في الحصول على الدخل تبعاً لاختلاف المصدر إلى إيثاره دخل العمل بالرعاية بتخفيض سعر الضريبة عليه وعلى العكس التشديد في الضريبة على الدخل الذي مصدره رأس المال في حين يكون السعر وسطاً بين الاثنين في الدخول التي مصدرها مشتركاً بين الاثنين. وقد يكون التمييز في المعاملة عن طريق السعر أو عن طريق السماح بخصم جزء من الدخل الناتج عن مصدر العمل دون الدخول الناتجة من المصادر الأخرى.

ويجد إيثار العمل تسويغه في أن هذا الدخل معرض للانقطاع أو النقصان إذا أصاب صاحبه مرض أو بطالة أو تقدمت به السن كما أن من يعتمد على العمل في الحصول على الدخل مضطر إلى ادخار جزء من دخله تحوطاً للمستقبل واتقاء للمخاطر الاجتماعية التي قد يتعرض لها وهذا ما يقلل من مقدرته على دفع الضريبة في حين أن الدخل المتأتي من رأس المال فبالإضافة إلى سهولته يتمتع بقدر من الثبات[1] وإذا كان

---

(1) يذهب بعضهم إلى أن الاختلاف في المعاملة بين العمل ورأس المال محل نظر في الوقت الحاضر نظراً لتغير الأحوال حيث تميل التشريعات في الوقت الحاضر إلى إحاطة دخل العمل بضمانات متزايدة كالتأمينات الاجتماعية وعدم جواز خفض الأجور في حين يتعرض رأس المال لأخطار الأزمات والحروب قد تضعف من قوته الشرائية بتأثير انخفاض قيمة النقود.... انظر :

د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص168- 169.

القصد المباشر للتمييز في المعاملة هو لتحقيق مبدأ شخصية الضريبة إلا أن المشرع قد لا يقصد ذلك عندما يدفع سعر الضريبة على أرباح المشروعات الكبيرة وعلى أرباح المشروعات لتشجيع المشروعات الصغيرة والمتوسطة وحمايتها من خطر المنافسة من قبل المشروعات الكبيرة على أساس أن وجود المشروعات الصغيرة تعد سبباً من أسباب الاستقرار والسلام الاجتماعي. وكذلك عندما يشدد بالسعر على الأرباح التجارية دون الصناعية تشجيعاً للثانية ومحاربة للأولى.

6. التصاعد في سعر الضريبة:

يتطلب الأمر لتحقيق العدالة الضريبية اعتماد أسلوب الضريبة التصاعدية أي رفع سعر الضريبة تبعاً لارتفاع الدخول الخاضعة للضريبة أو وعاء الضريبة. ويجد تصاعد الضريبة مسوغاته في أن القدرة المالية أو المقدرة التكليفية للغني أكبر من المقدرة التكليفية لمن هو أقل غنى وبالتالي يصبح من الطبيعي أن تكون العلاقة طردية بين الدخل وسعر الضريبة وقد بينا سابقاً النظريات الفقهية التي تبرر الأخذ بالسعر التصاعدي ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة من قبل المشرع الضريبي وفي الأردن يجد التصاعد اساسه الدستوري في المادة (111) من الدستور الأردني لعام 1952 حيث أوجبت هذه المادة الأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي مع مراعاة قدرة الأفراد على الدفع وحاجة الدولة إلى المال.

والسؤال الذي يتوجب طرحة هنا هو هل تمت مراعات النص الدستوري الوارد في المادة 111 والقاضي بالأخذ بالسعر التصاعدي من قبل المشرع الضريبي؟ أو بعبارة أخرى هل ثمة توافق بين نص المادة (111) من الدستور والمادة (11- أ- ب) من القانون رقم 28 لسنة 2009 ؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول أن المشرع الضريبي الأردني قد أخذ بالسعر التصاعدي عند فرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين وفقاً للفقرة أ من المادة (11) وبالتالي يكون النص المذكور قد جاء متوافقاً مع النص الدستوري في المادة (111).

أما بالنسبة للفقرة ب من المادة 11 فقد جانبت الصواب وجاءت مخالفة لنص المادة (111) حيث لم يراع المشرع مبدأ التكليف التصاعدي بالنسبة للأشخاص المعنوية عندما فرض الضريبة على دخول هذه الأشخاص بسعر نسبي مع اختلاف ذلك السعر بحسب طبيعة النشاط وبالتالي عدم دستورية الفقرة ب من المادة 11 من قانون ضريبة

الدخل رقم 28 لسنة 2009. وقد كان هذا الموضوع مثار خلاف فقهي وقضائي[1] حيث جاء التأكيد على عدم الدستورية من قبل محكمة استئناف ضريبة الدخل حول نص الفقرة ب من المادة 17 من القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (4) لسنة 1992 حيث أشارت إلى أن القانون المعدل قد جاء مخالفاً لأحكام المادة (111) من الدستور التي تقضي بفرض الضريبة بسعر تصاعدي مع تحقيق العدالة والمساواة. ولذا قررت المحكمة فسخ القرار المستأنف وتطبيق الضريبة التصاعدية المقررة بموجب المادة 17 من قانون ضريبة الدخل قبل التعديل بموجب القانون المعدل رقم 4 لسنة 1992[2].

وقد خالفت محكمة التمييز هذا الاجتهاد واعتبرته انه لا يستند إلى أي أساس صحيح لأن المادة (17) من القانون المعدل رقم 4 لسنة 1992 قد راعت أحكام المادة (111) من الدستور المنوه عنها وأخذت بمبدأ التكليف التصاعدي بالنسبة للأفراد بصورة عامة وبالنسبة للشركات بصورة خاصة بدليل تفاوت النسب المفروضة على الشركات[3]. وفي قرار آخر لمحكمة التمييز أكدت فيه على نفس الرأي السابق عندما قررت (لا يرد الدفع بأن القانون رقم 4 لسنة 1992 الذي فرض الضريبة المفروضة على أنواع الشركات مخالفة لمفهوم التكليف التصاعدي المنصوص عليه في المادة (111) من الدستور لأن القانون المذكور وما سبق من قوانين إنما يفرض الضريبة بنسب حسب أنواع الشركات فيما مؤداه أنه لو اعتبرنا هذا القانون غير دستوري، بادعاء مخالفة المادة 111 من الدستور. مما ينسحب على القوانين السابقة ويجعل استيفاء الضريبة من الشركات مستحيلاً يعطل نصاً قانونياً تعطيلاً كاملاً وهو أمر لا يمكن القبول به لأن أعمال النص أولى من اهماله)[4].

ويؤيد جانب من الفقه[5] قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل الذي قررت فيه عدم دستورية نص الفقرة (ب) من المادة (17) المشار إليها كونها لم تأخذ مبدأ التكليف التصاعدي عند فرض الضريبة على الشركات حيث أخذت بسعر نسبي

---

(1) د. موفق سمور المحاميد، المرجع السابق ص27

(2) قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم (94/684) تاريخ 1996/12/28

(3) تمييز حقوق رقم 95/339 تاريخ 1995/4/9 منشور في مجلة نقابة المحامين العددان العاشر والحادي عشر، تشرين الأول وتشرين الثاني 1996، ص2633.

(4) تمييز حقوق رقم 95/1098 تاريخ 1995/8/12 في نفس عدد المجلة السابقة.

(5) د. جهاد الخصاونة: الضمانات الدستورية، المرجع السابق، ص215- 217 .

مختلف باختلاف الشركة وطبيعة نشاطها وتكون بذلك محكمة التمييز قد جانبت الصواب في قراريها السابقين للأسباب التالية[1]:

- لقد تم مراعاة مبدأ التكليف التصاعدي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين فقط.
- إن المادة (17) من القانون المعدل رقم (4) لسنة 1992 لم تراع أحكام المادة (111) من الدستور ولم تأخذ بمبدأ التكليف التصاعدي وإن التفاوت بالنسب ليس دليلاً على التصاعد لأن الأخير يعتمد على الدخل وليس على نوع الشركة أو طبيعة النشاط كما ذهبت إليه المادة (17). ولو سلمنا جدلاً بأن اختلاف النسب الواردة في المادة (17) هي دليل أخذ المشرع الضريبي بالسعر التصاعدي كما ترى ذلك محكمة التمييز فإن فرض سعر واحد ونسبي بالنسبة لمجموعة من النشاطات قد تختلف من حيث دخولها وظروف عملها هو دليل آخر على عدم دستورية الفقرة ب من المادة 17.
- إن ما ذهبت إليه محكمة التمييز من تخوف من اعتبار القانون المطعون فيه غير دستوري بما يؤدي إليه ذلك من انسحاب على القوانين السابقة المشابهة له وتعتبر هي غير دستورية مما يجعل استيفاء الضريبة مستحيلاً. فيرد عليه أن القانون الأصلي رقم 57 لسنة 1985 كان يأخذ أصلاً بالتصاعد في الضريبة وأن القوانين المعدلة هي التي أخذت بالسعر النسبي وبالتالي لا يمكن قبول ما ذهبت إليه محكمة التمييز حيث يمكن الرجوع إلى القانون الأصلي.
- لا يمكن التسليم بأن إعمال النص أولى من إهماله لأن النص إن كان مخالفاً للدستور فالأولى إهماله استناداً إلى سمو الدستور شكلياً وموضوعياً ومبدأ تدرج القواعد القانونية، وبالتالي لا يجوز للمشرع أن يضع من القوانين ما يخالف أحكام الدستور وإن عمل ذلك صراحة أو ضمناً فإن عمله هذا يعد خروجاً على مبدأ المشروعية.

وحيث أن القانون الجديد والنافذ لم يختلف من حيث الجوهر فيما يتعلق بفلسفة الأسعار عن القانون رقم 28 لسنة 2009 وتعديلاته الملغى باستثناء النسب الواردة في القانون الجديد فما زال يأخذ بالسعر النسبي بالنسبة للأشخاص الاعتبارية وبالتالي فما قيل عن القانون الملغى يظل صحيحاً بالنسبة للقانون النافذ.

---

(1) د. جهاد الخصاونة: الضمانات الدستورية، المرجع السابق، ص215- 217.

7. الازدواج الضريبي[1]:

حتى تتحقق العدالة الضريبية يتطلب الأمر عدم خضوع المكلف ذاته أكثر من مره لنفس الضريبة وعن نفس المال ولنفس السنة. أي أن لا يكون هناك ازدواج ضريبي. وإذا كان كتاب المالية العامة لا يتفقون على تعريف محدد لظاهرة الازدواج الضريبي فإن أغلبهم يتفقون على تعريف الازدواج الضريبي بأنه (خضوع نفس المال لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع لنفس الشخص عن نفس المدة) ويمكن من خلال التعريف السابق تحديد عناصر الازدواج الضريبي وكما يأتي:

- **وحدة الشخص الخاضع للضريبة:**

يشترط لقيام الازدواج وحدة الشخص الخاضع للضريبة أي خضوع نفس المكلف لأكثر من مرة للضريبة والازدواج في ركنه المتعلق بوحدة المكلف لا يثير بهذا المعنى أي مشكلة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

إلا أن المشكلة تثور في التطبيق بين النظرة القانونية والنظرة الاقتصادية أو الفعلية بالنسبة للأشخاص المعنويين ففرض الضريبة على أرباح الشركات المساهمة وضريبة أخرى على ما يوزع من أرباح تلك الشركة[2] لا يؤدي إلى الازدواج من الناحية القانونية لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية للشركة حيث تكون الأخيرة مستقلة من الناحية القانونية عن شخصية المساهمين.

أما من الناحية الاقتصادية أو الفعلية فهي لا تقف عند التنظيم القانوني وإنما تتعداه إلى البحث عن المتحمل الحقيقي للعبء الضريبي وفي مثالنا السابق فإن المساهم هو المتحمل الحقيقي لعبء الضريبتين، المرة الأولى لضريبة على الأرباح وهي تحت يد

---

(1) انظر حول هذا الموضوع:

د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص 185- 197.

د. عادل حشيش، المرجع السابق، ص381- 384.

د. رفعت المحجوب، المرجع السابق، ص154- 163.

د. عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص185- 198.

د. أستاذنا المرحوم عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص174- 180.

د. باهر محمد عتلم، المرجع السابق، ص164- 167.

د. أستاذنا المرحوم عاطف صدقي، المرجع السابق، ص447- 460.

د. فاطمة السويسي: المالية العامة، موازنة وضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس- لبنان، 2005 ص238- 251.

(2) كمثال على ذلك نص المادة 17 مكرر الملغاة من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 المعدل.

الشركة أي قبل توزيعها على المساهمين والمرة الثانية عند توزيعها على المساهمين، ومن ثم فإن الازدواج الضريبي قائم في هذه الحالة. ويسمى الازدواج في هذه الحالة الازدواج الاقتصادي ليقابل الازدواج القانوني الذي يتطلب وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

- **وحدة الضريبة المفروضة:**

حتى يتحقق الازدواج الضريبي يجب أن يدفع المكلف بالضريبة عن نفس المال الضريبة نفسها أكثر من مرة أي يدفع من نفس المال ضريبتين او أكثر من نفس النوع فما المقصود بالضرائب من نفس النوع؟

يقصد بذلك أن تكون الضريبة من الناحية القانونية واحدة، مثال ذلك ان تفرض ضريبة الدخل لأكثر من مرة أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة. إلا انه لا يتحقق الازدواج إذا فرضت على نفس المال ضريبة على الدخل وأخرى سنوية معتدلة على رأس المال وإن دفعت نظراً لاعتدالها من الدخل ايضاً لأن الضريبتين من الناحية القانونية مختلفتان، فالأولى ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال، ومن ثم لا تتحقق الوحدة المطلوبة كشرط للازدواج غير أنه من الناحية الاقتصادية نكون أمام ازدواج ضريبي ذلك أن الضريبة السنوية على رأس المال ونظراً لاعتدالها لا تدفع من رأس المال وإنما من الدخل وعلى أساس أن الضريبة الثانية لا تعدو أن تكون في الحقيقة وبصرف النظر عن اسمها عبئاً على الدخل ومن ثم تستوي مع الضرائب على الدخل.

- **وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة:**

يشترط قيام ظاهرة الازدواج بالإضافة إلى الأركان الأخرى ليتحقق ركن وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة، ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل نفسه على الشخص لسنة 1986 مرة في العراق ومره في مصر ولكن لا نكون أمام ازدواج ضريبي إذا فرضت نفس الضريبة المشار إليها مره سنة 1986 في العراق ومره أخرى سنة 1987 في مصر.

- **وحدة المادة الخاضعة للضريبة:**

حتى نكون أمام ازدواج ضريبي وعلى افتراض تحقق الأركان الأخرى يجب أن نفرض الضريبة على نفس المال لأكثر من مره، أي أن يكون وعاء الضريبة في هذه المرات واحداً. أما إذا فرضت الضريبة مره على مال ومره أخرى على مال آخر فلا نكون أمام حالة ازدواج ضريبي حتى وإن تحققت الشروط الأخرى للازدواج الضريبي مثال ذلك أن يخضع نفس الشخص وفي نفس المدة لأكثر من ضريبة إحداهما على دخله والأخرى على ثروته.

أنواع الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي قد يكون داخلياً وقد يكون دولياً كما قد يكون مقصوداً أو غير مقصود.

1. الازدواج الداخلي:

يكون الازدواج الضريبي داخلياً عندما تتحقق شروطه كاملة داخل دولة واحدة ومثال ذلك قيام الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات بفرض نفس الضريبة في الدول الاتحادية أو قيام الحكومة المركزية والهيئات المحلية بفرض نفس الضريبة على مادة معينة في الدول البسيطة أو عندما تفرض نفس الضريبة لأكثر من مرة من ذات السلطة دون اتخاذ إجراءات معينة لمواجهته.

ويكون الازدواج الداخلي مقصوداً أو غير مقصود.

أ. الازدواج الداخلي المقصود:

يكون الازدواج الداخلي مقصوداً إذا أراد المشرع الضريبي قيامه لتحقيق أغرضا معينة فهو الازدواج الذي تتحقق أركانه بوعي مسبق من المشرع ومن الأسباب التي تدفع الدولة إلى إحداث الازدواج الضريبي ما يأتي:

- رغبة المشرع في الحصول على إيراد، ولذا يفرض ضرائب إضافية إلى جانب الضرائب الاصلية لغرض الحصول على إيرادات إضافية لتمويل بعض النفقات مثال ذلك فرض ضريبة أساسية على العقار ثم ضريبة إضافية عليه في التشريع العراقي.
- تدبير موارد للهيئات المحلية، ويتم ذلك عندما يعطي المشرع للهيئات المحلية الحق في فرض ضرائب إضافية أو رفع الضريبة إلى حد معين لغرض تمويل نشاطات الإدارات المحلية.

- تحقيق العدالة الضريبية: ويتم ذلك عندما يشدد المشرع الضريبة على بعض مصادر الدخل ويخفضها على أخرى. ومثال ذلك في مصر حيث تفرض ضريبة اضافية على مرتبات أعضاء مجلس إدارة الشركات المساهمة للحيلولة دون ارتفاع مرتباتهم عن خد معين، أو عند فرض ضريبة عامة على الدخل وإلى جانبها ضريبة نوعية على فروع الدخل. كما لو فرضت ضريبة على مجموع الدخل ثم ضريبة ثانية على رأس المال وبذلك يتحمل الدخل المتأتي من رأس المال ضريبيتين بينما يتحمل دخل العمل ضريبة واحدة.
- الرغبة في إخفاء سعر الضريبة بتوزيعها على ضريبيتين او أكثر من نفس النوع[1].

ب. الازدواج الداخلي غير المقصود:

ويتم نتيجة عدم التناسق في التشريع الضريبي أو نتيجة الخطأ او سهو المشرع. وينشأ ذلك عندما تفرض الدولة ضرائب جديدة تحت ضغط حاجتها إلى الأموال دون ان تبحث في مدى ملائمتها مع نظام الضرائب القائم. كما قد يرجع إلى عدم تحديد الاختصاص المالي للهيئات التي تمارس سلطتها على نفس الإقليم وهي الدولة والمحافظة والمدينة والقرية.

2. الازدواج الدولي:

يعترف القانون الدولي بحق كل دولة ذات سيادة في فرض الضرائب والرسوم على الأشخاص والأموال الموجودة داخل إقليمها. يستوي في ذلك أن يكون المكلف وطنياً أو أجنبياً، مقيماً أو غير مقيم، ما دامت هناك صلة وثيقة بين المكلف (الممول) ووعاء الضريبة. حيث تملك الدولة في الواقع سلطات واسعة على الأجانب الذين يقيمون في إقليمها، وعلى ممتلكاتهم الكائنة فيه، وعلى الدخول النابعة من موارد في اختصاصها. ويمكنها انطلاقاً من سيادتها الإقليمية أن تلزمهم بدفع الضرائب والأعباء المالية الأخرى[2].

ويؤسس بعض الفقهاء حق الدولة في فرض الضرائب على الأجانب والأموال والدخول النابعة من موارد في إقليمها، بأنها تتحمل أعباء مالية كثيرة في تأديتها لوظائفها المختلفة، عليه فإنه يقع على عاتق الأشخاص والأموال التي تتمتع بالحماية التي توفرها الدولة، المساهمة في هذه الأعباء. لذلك يلتزم الأجانب بدفع ما تفرضه

(1) د. جهاد خصاونة، المالية العامة، المرجع السابق، ص 154.

(2) http://www.dirasaat.com.ly/seemore.php?moreid=65



الدولة عليهم أو على أموالهم من ضرائب[1]. بينما يذهب جانب آخر من الفقه إلى أن التزام الأجانب بدفع الضرائب التي تفرضها الدولة يرجع في الواقع إلى أن خضوع الفرد للضريبة لا يقوم على فكرة تبعيته لها من الناحية السياسية بقدر مايقوم على تبعيته لها من الناحية الاقتصادية[2]. بعبارة أخرى فإن الالتزام بأداء الضريبة لا يستند إلى جنسية الشخص، بل إلى إقامته في الدولة أو تملكه مالاً فيها أو قيامه بعمل قانوني بها[3].

وأياً كان الأمر فإن خضوع المستثمر الأجنبي للضريبة في الدولة التي يزاول النشاط التجاري فيها إنما يعد، حسب تقديرنا، مقابلاً لما توفره له تلك الدولة من الحماية والأمن والطمأنينة، إضافة إلى إقامته في إقليمها وتملكه مالاً أو قيامه بتصرف قانوني فيها.

وتملك الدولة المستقطبة للاستثمار من حيث الأصل حرية واسعة في فرض الضرائب المختلفة على الأجانب الذين يمارسون نشاطاً استثمارياً في إقليمها. بل إن لها أن تفرض عليهم أعباء مالية تفوق تلك المفروضة على الوطنيين، بشرط عدم اتسامها بطابع المصادرة، وإلا عدَّ ذلك تعسفاً منها في استعمال الحق[4].

ومع ذلك فإن القواعد والإجراءات الضريبية التي تفرضها الدولة يمكن أن تكون عائقاً في مواجهة الاستثمار الأجنبي. ويظهر ذلك بشكل بارز في(الازدواج الضريبي). فعلى الرغم من أن هذا الازدواج الضريبي يعد عملاً مشروعاً من وجهة النظر القانونية حيث يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها، وعلى الأموال والدخول الناتجة من مصادر فيها، بيد أنه يمثل في الواقع عقبة مهمة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدول المختلفة للاستثمار فيها. بل إنه يمثل حسب تصورنا عقبة في سبيل التجارة الدولية عموماً. العلة في ذلك تكمن في أن هذا الازدواج الضريبي يؤدى إلى تراكم الضرائب على الدخل أو المال نفسه نظراً لتعدد الدول التي تدعي اختصاصها بفرض الضريبة. كما أنه يؤدي من جهة أخرى إلى تقليص العوائد التي كان المستثمر الأجنبي يأمل تحقيقها من وراء

---

(1) نفس المرجع ص2.

(2) نفس المرجع ص2.

(3) نفس المرجع ص2.

(4) نفس المرجع ص3.

نشاطه الاستثماري. ومن ثم فإن هذا الازدواج في الضريبة يمثل، بحسب تقديرنا، عائقاً كبيراً أمام انسياب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدول المختلفة[1].

وعليه ينشأ هذا النوع من الازدواج كما يبدو مما سبق إلى أن كل دولة لها الحق بما لها من حق السيادة وضع نظامها الضريبي وفقاً لحاجتها دون مراعاة ما قد ينشأ من تعارض بين هذا التشريع أو النظام والتشريعات او الأنظمة الضريبية للدول الأخرى بالإضافة إلى أن الدول لا تتبع جميعها نظماً أو مبادئ مالية واحدة. ومن ثم فإن يتحقق الازدواج الدولي نتيجة فرض ضرائب من نفس النوع من قبل دولتين واكثر على نفس المكلف ونفس المال وفي نفس الوقت. وكمثال على ذلك عراقي يعمل في الأردن ويقيم في مصر فيفرض عليه العراق الضريبة على أساس مبدأ الجنسية ويفرض عليه الأردن الضريبة على أساس موقع المال وتفرض عليه الضريبة في مصر على أساس مبدا الإقامة.

ويبدو من خلال ذلك اتفاق كل من الازدواج الضريبي الداخلي مع الازدواج الضريبي الدولي في ماهيته وموضوعه إلا أنهما يختلفان في الشكل وفي الأساليب المؤدية إلى كل منهما.

فإذا كانت الأسس واحدة في كل منهما فإنهما يختلفان في أن السلطة المالية واحدة في الازدواج الداخلي في حين أن السلطة المالية متعددة في الازدواج الدولي حيث تكون السلطات في الأخيره متمتعة بالاستقلال والسيادة لكل منها.

وكما أن الازدواج الداخلي قد يكون مقصوداً أو غير مقصود يكون الازدواج الدولي كذلك أيضاً.

أ. الازدواج الضريبي الدولي المقصود:

يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصوداً عندما تريد الدولة أن تحد به من انتقال رؤوس الأموال منها وإليها كما لو فرضت ضريبة على رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج والمفروض عليها ضريبة في الدولة التي فيها مصدر الإيراد وذلك لمنع استثمار رؤوس الأموال في الخارج أو للحد من هجرة رؤوس الأموال.

ويبرر بعض الكتاب الازدواج الدولي على أساس أن الضريبة تدفع مقابل حماية الدولة للمكلف وحيث أنه يحصل على جزء من دخله في دولة وإنفاقه في دولة أخرى

(1) نفس المرجع ص3.



يجعله يستفيد من حماية كلا الدولتين فعليه أن يدفع لكل منهما ، أي أن ازدواج الضريبة يبرره ازدواج الحماية[1].

ولا يوجد قاعدة من قواعد القانون الدولي ولا عرف دولي يحرم ازدواج الضرائب على أن يؤخذ على الازدواج أنه قد يرهق المكلف إن كان ما يدفعه كضريبة في كلا الدوليتين كبيراً ، كما أنه ضار من الناحية الاقتصادية له لأنه يعوق انتقال رؤوس الأموال والأشخاص مما يؤثر في توزيع القوة المنتجة في العالم على أفضل وجه[2].

وكمثال للازدواج الضريبي الدولي نص الفقرة (ب/1) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 المعدل والتي بموجبها يخضع لضريبة الدخول بما فيها الفوائد والعمولات وعوائد الاستثمارات المالية وأرباح المتاجرة بالعملات والمعادن الثمينة والأوراق المالية المتحققة خارج المملكة لأي شخص أردني أو مقيم وتكون ناشئة عن أمواله وودائعه في المملكة. وعليه فإن هذه الأموال تخضع للضريبة مرتين الأولى في الأردن والثانية في البلد المستثمر فيه. ويكون المشرع الأردني قد تجاوز مبدأ إقليمية الضريبة واستند في ذلك إلى جنسيته رأس المال كأساس.

علاج الازدواج الضريبي:

لم يكن الازدواج الضريبي يشكل ظاهرة خطيرة وخاصة ما كان منه دولياً نظراً لضيق حجم المبادلات الدولية في السابق، إلا أن تشابك العلاقات الاقتصادية الدولية وارتفاع حجم التبادل التجاري البيني وتزايد ظاهرة انتقال رؤوس الأموال من بلد إلى آخر اظهر المساوئ التي تنجم عن ذلك الازدواج وتطلب حلاً أو علاجاً لمنعه نظراً لما يسببه من مساس مباشر بالعدالة التي يجب أن يتمتع بها النظام الضريبي الأمر الذي يؤدي إلى تحميل المكلف أكثر من طاقته ويجعل المساواة شعاراً نظرياً بالإضافة إلى دفع المكلف للتهرب من الضريبة بالإضافة إلى ما يؤدي إليه من عرقله المبادلات التجارية والحد من حركة رؤوس الأموال بين الدول.

علاج الازدواج الداخلي:

عادة ما يكون الازدواج الضريبي الداخلي نتيجة عدم التنسيق بين القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب ومن ثم يتطلب الأمر العمل على

---

(1) د. محمود رياض عطية ، مرجع سابق، ص 191.

(2) نفس المرجع، ص 192.

التنسيق بين هذه القواعد. وهو أمر ميسور نظراً لوجود سلطة عليا داخل الدولة الواحدة سواء كانت اتحادية أو بسيطة.

كما قد يكون الازدواج الداخلي نتيجة وجود قوانين ضريبية مختلفة يؤدي تطبيقها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على المادة الواحدة وفي هذه الحالة يكون العلاج بوضع قواعد قانونية في التشريع الضريبي لمنع الازدواج.

ومثال ذلك الأرباح التي تحققها الشركات المساهمة التي تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية في بعض التشريعات وهي تحت يد الشركة ثم تخضع لضريبة أخرى عندما توزع الأرباح على المساهمين وهي ضريبة الأرباح على الأسهم والسندات ومن ثم فهناك ازدواج ضريبي اقتصادي ولذا تقرر التشريعات الضريبية لمنع الازدواج ان تخصم الشركات المساهمة من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة الأولى (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) مبلغ معادل لمجموع المبالغ التي وزعت من الأرباح المذكورة وأديت منها بالفعل الضريبية على إيرادات الأسهم، فلنفرض أن مقدار الإيراد الذي استحقت عليه الضريبة الأولى 2000 دينار ومقدار الإيراد التي استحقت عليه الضريبة الثانية 1000 دينار يكون الحل بخصم 1000 دينار من 2000 دينار والمبلغ المتبقي هو 1000 دينار هو الذي يخضع لضريبة الأرباح التجارية وتسمى هذه الضريبة بطريقة خصم الإيراد من الإيراد.

كما قد يعالج من خلال خصم الضريبة من ضريبة، ومثال ذلك إذا كانت الضريبة المستحقة في الضريبة الأولى 200 دينار على أساس أن سعر الضريبة هو 10٪ والضريبة المستحقة في الحالة الثانية هي 100 دينار على أساس ان سعر الضريبة هو 10٪ تكون الضريبة المستحقة 200- 100=100دينار وتسمى هذه الطريقة بطريقة خصم الضريبة من الضريبة وهي مشابهة للطريقة الأولى في نتائجها.

وهناك طريقة ثالثه وهي طريقة خصم الضريبة من الإيراد ومثالها في المثال السابق هو خصم الضريبة في الحالة الثانية من الإيراد الكلي الخاضع للضريبة ثم تطبق السعر الضريبي عليه وكما يأتي:

$$2000 - 100 = 1900 \times \frac{10}{100} = 190$$ دينار

ولا شك أن هذا الأسلوب لا يمنع الازدواج الضريبي وإنما يهدف منه تحقق مصلحة الخزينة بالحصول على ضريبة مجزية.

علاج الازدواج الضريبي الدولي

لا تتعدى الحلول العملية لعلاج الازدواج الضريبي الدولي الإجراءات الداخلية والمعاهدات الدولية والمؤتمرات الدولية.

ويمكن تقسيم الإجراءات المتخذة أو التي يمكن اتخاذها لتجنب الازدواج الضريبي إلى ما يلي:

أولاً: إجراءات تتخذها الدولة المستقطبة لرأس المال

بهدف اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية للإسهام بعملية التنمية الاقتصادية تلجأ الدول الراغبة في الاستثمار الأجنبي وخاصة منها الدول التي تعاني من النقص في رؤوس الأموال إلى تجنب الازدواج الضريبي عن طريق اتخاذ الإجراءات من جانب واحد أي قيام الدولة باتخاذ إجراءات لمنع الازدواج الضريبي دون أن ترتبط في ذلك بأي اتفاق أو معاهدة دولية ويتم ذلك عملياً بتطبيق الأساليب الثلاثة التي سبق لنا ذكرها عند الحديث عن الحلول العملية لتجنب الازدواج الداخلي وهي:

- خصم الإيراد الخاضع للضريبة الأجنبية من ذلك الإيراد الخاضع للضريبة الوطنية (خصم الإيراد من الإيراد).
- خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية (خصم الضريبة من الضريبة).
- خصم الضريبة الأجنبية من الإيراد الخاضع للضريبة الوطنية (خصم الضريبة من الإيراد).

وإذا كان ذلك الإجراء الذي تتخذه الدول النامية أو الراغبة في الاستثمار الأجنبي يعد في حد ذاته تضحية منها بالضريبة التي ستحصل عليها من المستثمر الأجنبي، إلا أن تلك التضحية يقابلها استفادة تلك الدولة من الأموال المستثمرة والخبرة الفنية وقد يربو عائد الاستثمار عن عائد الضريبة.

ثانياً: إجراءات تتخذها الدولة المصدرة لرأس المال

يمكن تلافي آثار الازدواج الضريبي الدولي عموماً إذا ما عمدت الدولة إلى تضمين تشريعها نصاً يقضي بعدم فرض الضريبة على نفس الاستثمار الذي سبق أن فرضت عليه ذات الضريبة من قبل دولة أخرى. ولما كانت عوائد الاستثمار الأجنبي تخضع في المرتبة الأولى، لضرائب الدولة المستقطبة للاستثمار باعتبارها مصدر الدخل.

وحيث إن الازدواج الضريبي الدولي ينجم عن قيام الدولة المصدرة لرأس المال بفرض الضريبة مرة أخرى على عوائد الاستثمار رغم سبق فرضها من قبل الدولة المستقطبة له، فإن المشرع الوطني في الدولة المصدرة لرأس المال يمكن أن يلعب حسب تقديرنا دوراً حقيقياً في تجنب هذا الازدواج والتخفيف من آثاره وذلك من خلال السياسة الضريبة التي يتبعها في مواجهة الأموال الوطنية المستثمرة في الخارج. ويلاحظ في هذا الشأن ان تشريعات معظم هذه الدول تتضمن تسهيلات عدة تهدف في حقيقتها إلى تخفيف العبء الضريبي عن مواطنيها الذين يزاولون نشاطاً استثمارياً في الدول الأخرى. ومن صور تلك التسهيلات إعفاء الأرباح المحولة من فرع تابع لشركة وطنية يمارس نشاطاً تجارياً في دولة أخرى من الضريبة بشكل كلي أو جزئي، أو خصم مبلغ الضريبة المدفوعة في الخارج من حصيلة الضريبة الوطنية، أو عدم ادخال تلك الأرباح في الوعاء الضريبي إذا أعيد استثمارها في الدول النامية. ويلاحظ هذا الاتجاه بشكل خاص في الولايات المتحدة وبريطانيا، حيث تعرف كل من هاتين الدولتين نظاماً يمكن تسميته (بالائتمان الضريبي)، وبمقتضاه يستحق المتسثمر الوطني الذي يزاول نشاطاً اقتصادياً في الخارج خصماً معيناً من حصيلة الضريبة الوطنية المستحقة على إيرادات استثماره. ويصل هذا الخصم في الولايات المتحدة إلى 7٪ من قيمة الاستثمار المباشر و7٪ من قيمة الأرباح الصافية بعد دفع الضريبة الأجنبية وذلك عند إعادة استثمارها في الدول النامية.

عقد المعاهدات أو الاتفاقات الدولية

تعد الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف هو الحل الأكثر قبولاً لدى المجتمع الدولي لحل مشكلة الازدواج الضريبي نظراً لاختلاف الأسس أو القواعد التي تعتمد عليها الدول في تنظيمها للضرائب من ناحية ولأن التشريع الوطني قد يكون عاجزاً عن تقديم حلول لمواجهة كافة مشكلات الازدواج الضريبي الدولي.

المؤتمرات الدولية

أفادت البحوث والتوصيات التي انتهت إليها المؤتمرات الدولية في تحديد المبادئ العامة والتي يمكن تطبيقها والأخذ بها في الاتفاقات الثنائية أو متعددة الأطراف وهذه المبادئ هي:

- يكون فرض الضريبة على الدخل العقاري لدولة موقع العقار.

- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها أي للدولة المدينة وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة أي للدولة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيه المركز الرئيس للمشروع.
- أن يكون فرض الضريبة على دخل العمل في الدولة التي يتم العمل فيها.
- تخضع المرتبات التقاعدية للضريبة في الدولة التي تقوم بدفعها.

معالجة الازدواج الضريبي في التشريع الضريبي الأردني[1]:

بينا فيما سبق أنواع الازدواج الضريبي وأساليب معالجته وسنتناول هذا الموضوع على المستوى الداخلي وعلى المستوى الدولي في التشريع الأردني .

أولا: تجنب الازدواج الداخلي:

يحدث الازدواج الداخلي عندما تتحقق أركانه في داخل الدولة، ونظراً لإخلال الازدواج الضريبي بمبدأ العدالة الضريبية ونظراً للعبء الذي يتعرض له المكلف من دفع للضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء وعن نفس المال وفي نفس المدة، فقد اتخذ المشرع الضريبي الأردني عدة إجراءات بهدف الحد من هذه الظاهرة وهي:

1. تقاص الضريبة المخصومة بطريقة الحجز عند المنبع من الضريبة المستحقة أو ما يعرف بخصم الضريبة من الضريبة وقد جاء تأكيد ذلك في المادة (12-ب) والتي نصها (لا يدخل في الدخل الإجمالي للمكلف الدخل الخاضع للضريبة من المصدر في حال كان المبلغ المقتطع ضريبة قطعية وفي غير هذه الحالات تعتبر المبالغ دفعة على الحساب) ويعني ذلك انه باستثناء الضريبة القطعية الوارد ذكرها في المادة (12-أ) يتم تقاص المبالغ المقتطعة من الضريبة المستحقة في نهاية الفترة الضريبية . ويتضح ذلك من خلال النصوص الآتية :

أ. نص الفقرة (أ -1) والتي تقضي باعتبار الدخل من بدل الخدمة الذي يدفعه شخص اعتباري مقيم الى شخص مقيم بنسبة 5٪ دفعة على حساب الضريبة .

---

(1) د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق ص180.
- رفاعي الهزايمة، مرجع سابق، ص129.
- د. جهاد الخصاونة: الضمانات الدستورية، مرجع سابق، ص180.
: المالية العامة، مرجع سابق، ص147.

ب. نص الفقرة (أ-5) والتي تقضي باعتبار بدل إيجار العقار بنسبة 5٪ إذا كان المستأجر من غير الأشخاص الطبيعية دفعة على حساب الضريبة .

ج. نص الفقرة (1-6) والتي تقضي بأن الدخل من الوظيفة المتأتي لشخص طبيعي وفق الإجراءات ونسب الإقتطاع التي تحددها التعليمات التنفيذية دفعة على حساب الضريبة .

وقد اعتبر المشرع المبالغ المقتطعه السابقة دفعه على حساب الضريبة . وعليه فإن المستقطع بموجب المادة (12) ليس ضريبة نهائية وإنما هو دفعه على حساب الضريبة المستحقة عليه يتم تقاصها وتنزيلها وهذا التقاص يبرره اعتبارات العدالة حتى لا يدفع المكلف الضريبة مرتين أحدهما لدى المنبع والأخرى فيما بعد لدى دائرة ضريبة الدخل وقصد المشرع من خلال ذلك تجنب الازدواج الضريبي.

2. تقاص ضريبة الأبنية والأراضي :

نصت المادة (18- ب- 1) (للتوصل إلى رصيد الضريبة المستحقة يجري تقاصي ما نسبته (50٪) من ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات التي يدفعها المكلف في أي سنة عن الأبنية والأراضي المؤجرة التي تأتي له دخل من ضريبة الدخل المستحقة عليه بموجب أحكام هذا القانون على أن لا يتجاوز التقاص المسموح به مقدار الضريبة المستحقة على تلك السنة) .

ويتضح من خلال النص السابق سماح المشرع الأردني للمكلف بتقاص 50٪ من المبلغ الذي دفعه كضريبة الأبنية عن العقارات التي يمتلكها داخل حدود البلديات في حالة كون هذه العقارات مأجورة وتدر له دخلاً من ضريبة الدخل المستحقة عليه أي بمعنى أخر تنزيل 50٪ الضريبة (الأبنية والأراضي) من الضريبة (ضريبة الدخل) . والهدف من ذلك هو معالجة حالة الازدواج الضريبي وتحقيق العدالة ، وبهدف توضيح الموضوع نضرب المثال الآتي :

حصل المكلف علي من أجره بناية يملكها داخل حدود أمانة عمان على مبلغ (3000) دينار كما حصل على مبلغ (30000) دينار اخرى من مصدر دخل أخر وكان هذا الشخص متزوج ولديه ثلاثة أولاد ما مقدار الضريبة المستحقة عليه ؟

أولاً : تستخرج ضريبة الدخل الأبنية .

$\frac{3000 * 20}{100}$ = 600 دينار

خصم 20٪ كإستهلاك تطبيقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون ضريبة الابنية والأراضي .

3000 - 600 = 2400 دينار المتبقي من الاجره والخاضع لضريبة الأبنية .

$\frac{2400 * 10}{100}$ = 240 دينار ضريبة الأبنية على اعتبار أن سعر الضريبة نسبي ومقداره 10٪

$\frac{2400 * 4}{100}$ = 96 ضريبة المجاري .

240 + 96 = 336 دينار مقدار الضريبتين المستحقتان على المكلف بالضريبة .

$\frac{336 * 50}{100}$ = 168 المبلغ الذي سيخصم من ضريبة الدخل استناداً لنص المادة (18- ب- 1) سابقة الذكر .

ثانياً : تستخرج ضريبة الدخل المستحقة على المكلف علي .

الدخل الإجمالي = الدخل من العقار + الدخل من المصادر الأخرى .

30800 = 2400 + 30000

30800 — 24000 إعفاء شخصي = 6800 دينار الدخل الخاضع لضريبة الدخل .

(تطبيقاً لنص المادة (9- أ- 1- 2) من قانون ضريبة الدخل لكونه معيل ولا يهم عدد من يعيلهم .

$\frac{6800 * 7}{100}$ = 925 (سعر الضريبة هو 7٪)

وتطبيقاً لنص المادة (11 — أ) من قانون ضريبة الدخل .

ضريبة الدخل — صريبة الأبنية = ضريبة الدخل المستحقة .

925 — 168 = 757 دينار بعد إجراء التقاص .

مقدار ما يدفعه المكلف عن الضريبة :

ضريبة الدخل + ضريبة الأبنية

757 + 168 = 925 دينار .

وتطبيقاً لنص المادة (18 – ب – 1)

فإذا كان مبلغ ضريبة الدخل اقل من ضريبة الابنية فلا يجري تقاصي ويعني ذلك ان المكلف علي لا يدفع شيئاً كضريبة الدخل كمثال :

لنفرض أن ضريبة الدخل 100 دينار لا يدفع شيئاً لضريبة الدخل .

تجنب الازدواج الضريبي الدولي:

بينا فيما سبق أن الازدواج الداخلي هو ذلك الازدواج الذي يتحقق أركانه في داخل دولة واحدة، أما الازدواج الدولي فهو الازدواج الذي لتحقيق أركانه في أكثر من دولة وقد عالج التشريع الأردني هذا الازدواج وفق الآتي:

- عقد الاتفاقيات الدولية المانعة للازدواج الضريبي حيث نصت المادة (4 – أ – 19) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 على (إعفاء الدخول التي تشملها اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي تعقدها الحكومة وبالقدر الذي تنص عليه هذه الاتفاقيات).
- أخضع للضريبة ما يعادل (20٪) من مجموع الدخل الصافي بعد تنزيل ضريبة الدخل الأجنبية الذي تحققه فروع الشركات الأجنبية العاملة خارج الأردن. (المادة 3 –د)
- إعفاء دخل المستثمر غير الأردني المتحقق له خارج المملكة والناتج عن استثمار رأسماله الأجنبي والعوائد والأرباح وحصيلة تصفية استثماره أو بيع مشروعه أو حصته أو أسهمه بعد إخراجها من المملكة م 4 – 10
- اعفى من الضريبة الرواتب والأجور التي تدفع للموظفين غير الأردنيين المستخدمين لدى الهيئات الرسمية خارج المملكة شريطة المعاملة بالمثل (م 3 ف 4).
- إعفاء أرباح الشركات الأجنبية غير العاملة في الأردن (شركة المقر ومكتب التمثيل) الوارد إليها من خارج المملكة أعمالها في الخارج والرواتب والأجور التي تدفعها هذه الشركة لمستخدميها من غير الأردنيين العاملين في مقرها في المملكة (م 7 الفقرة 17).
- إعفاء أرباح شركات إعادة التأمين الناجمة عن عقود التأمين التي تبرمها معها شركات التأمين العاملة في الأردن م 4 – 18 .

الضمانات القانونية لحقوق المكلفين:

بينا فيما سبق أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ليست علاقة متكافئة فالأول مطالب ومدين، والثاني يطلب ويفحص ويراقب وينفذ. وعليه فطالما أن هذه العلاقة تحدد بالقانون جبراً فلا بد أن تنقضي علاقة التعادل ويصبح أحد الطرفين هو الأقوى والطرف الثاني هو الأضعف. كما أن القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون العام ومن ثم تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة باستخدام وسائل السلطة العامة والقهر من ناحية وبين حماية حقوق الأفراد من ناحية أخرى، وحيث أن القانون الضريبي يفرض مجموعة من الالتزامات على كاهل المكلف بالضريبة، كالتزام بتقديم الإقرار الضريبي والالتزام بدفع الضريبة، واستناداً إلى مبدأ المقابلة بين الحقوق والواجبات تتطلب العدالة منح المكلف بعض الحقوق وبعض الضمانات حتى يكون في مأمن من التعسف أو التجاوز في استخدام السلطة قبله. أو بعبارة أخرى فكما أن على المكلف التزامات يفرضها القانون الضريبي كالتزامه بالإقرار الضريبي ودفع الضريبة في مواعيدها وعدم التهرب من دفعها يجب بنفس الوقت موازنة تلك الالتزامات بإقرار بعض الحقوق للمكلف ووضع الضوابط اللازمة لاحترام تلك الحقوق. ذلك لأن المكلف يتمنى دائماً توزيعاً عادلاً للأعباء العامة. كما يتمنى أن تكون حقوقه كمواطن مصانه من خلال احترام حريته الفردية وحقه في التقاضي والدفاع وأن تكون الجزاءات عادلة ومتناسبة مع يرتكبه من مخالفات.

وتتمثل تلك الحقوق بما يأتي[1]:

---

(1)- د. راجح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص20 وما بعدها.

- د. جهاد خصاونة: الضمانات الدستورية، مرجع سابق، ص218 وما بعدها.
- د. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، بلا تاريخ، ص689 وما بعدها.
- د. حمدي قبيلات، الطعن بعد تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام ضريبة الدخل الأردني. رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته، دراسة تحليلية وتطبيقية، بحث غير منشور، عمان، 2006.
- د. وليد البواعنه، طرق الطعن بقرارات تقدير ضريبة الدخل إدارياً وقضائيا، بحث غير منشور، عمان 2005.

- **الحق في الاعتراض:**

من الحقوق الأساسية والمهمة للمكلف بالضريبة هو حقه في الاعتراض، حيث تقضي العدالة بشكل عام أن يتاح للأفراد فرصة الاعتراض على القرارات الإدارية والطعن بها وعلى أكثر من مرحلة ولعل من أهم القرارات التي يقتضي الطعن بها هي قرارات تقدير الضريبة، لما تشكله من مساس بدخل الفرد وثروته، ويأتي هذا الحق بعد الحوار الذي قد يتم بين المكلف والإدارة الضريبة عن طريق الإعلام الذي يخطر به المكلف بربط الضريبة ويتضمن القانون رقم 28 لسنة 2009 جملة من النصوص التي تشير الى حق المكلف بالاعتراض منها المادة (32 – ب) والتي نصت على (يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرار التدقيق الصادر بمقتضى البند (2) من الفقرة (ب) من المادة 29 من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (31) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد عن ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه .

ومن الجدير بالذكر أن قرار التدقيق يخص المكلف الذي قدم إقراره بالموعد المحدد وتضمن القرار تعديلاً في الإقرار الضريبي ولم يحظ بموافقة المكلف على التعديل من خلال امتناعه عن التوقيع أو تخلفه عن الحضور (29 – ب) ، اما الحالة الثانية (التقدير الإداري) فيخص المكلف الذي لم يقدم إقراره الضريبي في الموعد المحدد وتم تقديراً أولياً وبلغ بموجب إشعار خطي نتيجة التقرير ثم لم يقدم إقراراً ضريبياً بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإشعار الخطي فتم تقديره إداريا (المادة 30- أ والمادة 31 – أ) . ومن هذا يتضح أن المشرع الضريبي الأردني قد أجاز للمكلف الاعتراض على قرار التدقيق وقرار التدقيق الإداري هذا ومن المسلم به أن هيئة الاعتراض هي هيئة إدارية فهي تشكل بقرار من المدير (م 32 – أ) مهمتها الفصل في الخصومة بين الإدارة الضريبية والمكلف وبالتالي لا تعتبر مرحلة من مراحل التقاضي وإنما هي مرحلة نظر في الحالات قبل الإلتجاء الى القضاء وتأكيداً لذلك ينص القانون على حق المكلف في الطعن في قرارات هيئة الاعتراض أمام محكمة بداية الضريبة .

- **الحق في اللجوء إلى القضاء:**

يعتبر هذا الحق من الحقوق التقليدية المقررة لكل إنسان في أن يلجأ إلى القضاء لحل نزاعه مع الآخرين وهو حق مقدس كفلته الشرائع كافة ونصت عليه دساتير الدول. حيث تنص المادة (9) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على (حق كل شخص

في اللجوء إلى المحاكم الوطنية لانصافه من أي أعمال فيها إعتداء على حقوقه الأساسية التي يحميها القانون).

كما نصت المادة (14) من العهد الدولي الخاص للحقوق المدنية والسياسية على أن (كل الناس سواسية أمام القانون وحق الجميع في محاكمة عادلة).

كما نصت المادة (101) من الدستور الأردني لعام 1952 على (المحاكم مفتوحة للجميع ومصونة من التدخل في شؤونها).

ويقصد بالمنازعة بصفة عامة وفي مفهومها التقليدي وجود تعارض بين إدعاءات طرفين لم يمكن التوفيق بينهما ويطلب إلى القاضي التدخل للفصل فيها.

أما المنازعة الضريبية فيقصد بها الخلافات أو مجموعة من الإدعاءات القانونية التي تنشأ بمناسبة مباشرة الإدارة الضريبية لنشاطها في ربط وتحصيل الضريبة والقواعد القانونية المقررة للفصل فيها أو هي المنازعات المتعلقة بالقرارات الصادرة بربط الضريبة أو تحصيلها حين تعرض على القضاء للفصل فيها. وتتمثل المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية في الدعوى التي يقيمها المكلف أو الإدارة الضريبية في بعض التشريعات أمام المحاكم القضائية المختصة التي عهد إليها القانون بالفصل فيها سواء أكانت محاكم القضاء العادي أم محاكم القضاء الإداري أم محكمة ضريبية متخصصة حسبما تقرره التشريعات المختلفة.

وفي الأردن بينت المادة (32 – هـ) تقوم هيئة الاعتراض بدعوة المعترض إلى جلسة للنظر في اعتراضه وكما بينت الفقرة (و) من نفس المادة أن على هيئة الاعتراض البت في موضوع الاعتراض خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديمه ولها تأييد القرار المعترض عليه أو تعديله سواء بزيادة الضريبة أو تخفيضها او إلغاءها كما بينت الفقرة (ز) من نفس المادة أن للمكلف بعد الاطلاع على مضمون قرار هيئة الاعتراض أما التوقيع بالموافقة أو التوقيع بعدم الموافقة (بالامتناع عن التوقيع أو التخلف عن الحضور) وفي هذه الحالة وبعد تبليغه بموجب إشعار خطي نتيجة الاعتراض الطعن لدى محكمة بداية الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه بذلك الإشعار (م32 – ح) .

أما المادة (42 – د – 1) فقد بينت أن جميع الأحكام الصادرة عن محكمة البداية قابلة للطعن أمام محكمة الاستئناف الضريبة أما المادة (42 – د – 2) فقد بينت أن جميع الأحكام الصادرة من محكمة الاستئناف الضريبي قابلة للطعن أمام محكمة التمييز . ومما يجب الإشارة اليه واستناداً إلى التعديل رقم 16 لسنة 2006 لقانون أصول

المحاكمات المدنية أن الطعن تمييزاً ينحصر في الدعاوي التي تزيد قيمتها عن عشرة الاف دينار وفيما عدا ذلك يعتبر قرار محكمة الاستئناف الضريبي نهائياً وغير قابل للتميز .

حق المكلف في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة:

من الحقوق الأخرى المهمة هو حق المكلف في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة ولو لم يطلب ذلك صاحب العلاقة وعلى سبيل المثال تنص المادة (37 – أ) (إذا دفع المكلف مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه فعلى الدائرة تحويل الرصيد الزائد لتسديد أي مبالغ أخرى مستحقة عليه للدائرة بمقتضى احكام التشريعات النافذه وإذا تبقى أي مبلغ من هذا الرصيد تلتزم الدائرة برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد عن ستين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك) ، كما تنص المادة (37 – ب) على (إذا لم ترد الدائرة الرصيد الزائد في الموعد المحدد في الفقرة (أ) من هذه المادة فتلتزم بدفع فائدة بنسبة (9٪) سنوياً) .

ويتضح من خلال النصوص السابقة ما يلي :

1. إذا ثبت للدائرة أحقية للمكلف باسترداد المبالغ المدفوعة زائد فعليها إعادتها خلال مدة ستين يوماً بشرط تقديم طلب خطي بذلك وبعكسه يترتب عليها أداء فائدة عن تلك المبالغ بنسبة 9 ٪ سنوياً .
2. إذا كانت هناك مبالغ مستحقة للدائرة على المكلف بالضريبة فيتم إجراء مقاصة بين ما أداه المكلف بالزيادة وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء للدائرة فإن تبقى شئ وجب رده ولا يقتصر الأمر في أجراء المقاصة على ضريبة الدخل فحسب وأنما يشمل من خلال عمومية النص كل ما يستحق للدائرة من غرامات أو ضريبة مبيعات أو غيرها .

- **المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالمكلفين:**

بهدف تنفيذ القانون الضريبي، وبهدف الوصول إلى الدخل الحقيقي ومكافحة التهرب، منحت القوانين الضريبية الإدارة الضريبية حق الاطلاع والذي يقصد به السلطة الممنوحة لتلك الإدارة والتي تطلب بموجبها من المؤسسات الحكومية والهيئات والمنشآت الخاصة أن تقدم لها كل ما تريد الاطلاع عليه من دفاتر ومستندات وأوراق

وأية معلومات أخرى تساعد في تنفيذ أحكام القانون[1] ، كما يجيز القانون لموظفي الإدارة الضريبية المخولين الدخول لأي مكان يجري تعاطي عمل فيه والقيام بفحص البضائع المخزونة والنقد والآلات المعدات والسجلات الحسابية والقيود والمستندات[2] ، وإذا كان القانون قد أتاح للإدارة الضريبية حق الاطلاع – كما بينا سابقاً – لتحقيق مصلحة مشروعة تسعى إليها الدولة وترمي إلى بلوغها ، وهي التثبيت من تنفيذ أحكام القانون والمحافظة على حق الخزينة العامة قبل المكلفين ومكافحة التهرب خاصة وأن بعض المكلفين تتملكهم الرغبة في إخفاء إيراداتهم الحقيقية بقصد التهرب من الضريبة ، فإنه اشترط السرية التامة للتعامل مع تلك الدفاتر والمستندات والمعلومات ويخضع لهذا الالتزام جميع الموظفين الذين يناط بهم تطبيق القانون الضريبي ولا يخضع للأطلاع إلا البيانات المتعلقة بفرض أو تحصيل الضريبة ، ومن ثم لا يجوز لموظفي الإدارة الضريبية الذين لهم حق الاطلاع طلب الاطلاع على أي سجلات أو وثائق لا صلة لها بربط الضريبة. وعليه فالمحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالمكلفين يعتبر حقاً من حقوقهم التي يجب عدم المساس بها تحقيقاً للعدالة

وتأكيداً على ذلك نصت المادة (51 – ب) على (لا يكلف الشخص المضطلع بتنفيذ أحكام هذا القانون بان يبرز أي مستند أو إقرار تدقيق او نسخاً عنها في أي محكمة غير المحكمة المختصة أو بأن يفشي أمام اي محكمة أو بأن يبلغها أي امر أو شئ مما يكون قد اضطلع عليه في سياق اضطلاعه بوجباته بمقتضى هذا القانون إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه حسب تقرير المدير في كل حالة تنشأ بمقتضى هذه الفقرة أو من اجل نفي أي جرم) .

ويتضح من خلا ذلك ما يأتي :

1. أن القانون الأردني قد اعتبر السرية هي القاعدة العامة .
2. أجاز القانون تقديم البيانات والمعلومات للمحاكم الضريبة المختصة .
3. كما أجاز تقديم البيانات الى المحاكم الاخرى إذا كان ذلك ضرورياً من اجل تعقب أي جرم ارتكب خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل او ما كان ضرورياً لتنفيذ احكامه . ومن ثم فإذا كانت القاعدة العامة هي عدم جواز إفشاء الأسرار المهنية الخاصة بالمكلف بالضريبة - كما بينا ذلك – فلا مانع من

---

(1) م (50) فقرة أ .

(2) الفقرة (ج) من المادة (50).

تقديم تلك البيانات والمعلومات إلى المحاكم بما فيها محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل والتي لا غنى عنها لتطبيق العدالة، إذا كان ذلك ضرورياً لتطبيق أحكام القانون الضريبي، أو إذا كان ذلك لازماً من أجل تعقب اي جرم ارتكب خلافاً لأحكام القانون الضريبي، حيث أن ما يعنيه المشرع بالحفاظ على السرية وكتمان المعلومات هو في حقيقة الأمر حماية العمل الشريف وليس التستر على الجرائم التي يؤدي إخفاؤها إلى إلحاق الضرر بالصالح العام.

- **حق المكلف بالتنقل:**

يعتبر حق التنقل العام من الحقوق الطبيعية للإنسان ، وهو يعني قدرة الشخص على التنقل داخل بلده من جهة وحقه في مغادرتها من جهة أخرى، وعلى هذا نصت المادة 13 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على (لكل فرد حرية التنقل وإختيار محل إقامته داخل حدود الدولة وحقه في أن يغادر إلى أي بلد بما في ذلك بلده كما يحق له العودة إلى بلده). وبنفس المعنى نصت المادة 12 من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية أما الدستور الأردني فنص على ذلك في المادة 7 حيث جاء فيها (الحرية الشخصية مصونة) كما نصت الفقرة (2) من المادة (9) من الدستور على (لا يجوز أن يحظر على أردني الإقامة في جهة ما ولا يلزم بالإقامة في مكان معين إلا في الأحوال المبينة في القانون)

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو هل ثمة تعارض بين نص المادتين(7) والمادة (9 - 2) من الدستور الأردني والمادة (40 -أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 والتي تنص (على الرغم مما ورد في أي تشريع أخر للمدير إصدار قرار إلقاء الحجز التحفظي على الاموال المنقولة وغير المنقولة العائدة لأي مكلف أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة او أي مبالغ أخرى تزيد على ألفي دينار ترتبت بموجب هذا القانون ووجدت دلائل كافية ، لدى الدائرة بأن هذا المكلف قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف بها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال)

أما الفقرة (ب) فقد جاء فيها (بالرغم مما ورد في أي قانون آخر لرئيس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير إصدار أي أوامر يراها مناسبة بهدف تحصيل الضريبة المستحقة على المكلفين بما في ذلك منع المتخلفين منهم عن السفر إلى خارج المملكة) .

للاجابة على هذا السؤال يذهب جانب من الفقه[1] إلى أن نص المادة (40) تخالف أحكام المادة (7) من الدستور الأردني بما تنطوي عليه من تقييد للحرية الشخصية للمنتقل. كما أن تلك المادة قد أطلقت يد رئيس الوزراء من جهة ويد الإدارة الضريبية من جهة أخرى في حين أن الأمر يتطلب ما دام الأمر يتعلق بسداد دين التنفيد على أموال المدين بالحجز تنفيذياً أو احتياطياً وبيعها جبراً وليس حجز المكلفين ومنعهم من السفر.

وإذ كنا نؤيد ذلك فقد نجد لهذا الأمر تبريراً يتمثل في الطبيعة الخاصة لقانون الضريبة فقانون الضريبة فرع من فروع القانون العام، ومن ثم تغلب عليه اعتبارات القانون العام التي تتمثل باستخدام وسائل السلطة والقهر فالضريبة عبء مالي يفرض جبراً بما للدولة من سيادة وسلطة عامة. واتساقاً مع ذلك يذهب جانب من الفقه[2] إلى القول أن القانون الضريبي قانون استثنائي مثله مثل القانون الجنائي يعد أمراً مكروهاً على الأفراد، أو أنه يمثل قيداً على حقوقهم ويتضمن تدخلاً تحكمياً من السلطة العامة في أموالهم.

فالدولة وهي تسعى لتحقيق الصالح العام يجب أن تخضع لقواعد قانونية تختلف عن تلك التي يخضع لها أفراد المجتمع ذلك لأن القواعد التي يحكم القانون الضريبي تكون مجموعة من المبادئ الأساسية التي تهدف إلى مد الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وبيان كيفية تحصيلها[3].

وعليه فإن اتخاذ إجراءات قسريه كالمنع من السفر تتطلبها مصلحة مشروعة أي يتطلبها مصلحة المجتمع عموماً وحيث أن الدولة هي الراعية لمصلحة المجتمع يجوز لها أن تتخذ تلك الإجراءات للحفاظ على أموال الخزينة من الضياع بما يعينه ذلك الضياع أو التهرب من دفع الضريبة إلى عجز الدولة عن القيام بواجباتها من ناحية ومساس بالعدالة الضريبية عندما يتطلب الأمر معالجة لحالة التهرب زيادة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة يقع عبئها على المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة.

---

(1) د. جهاد الخصاونة: الضمانات الدستورية، مرجع سابق، ص 284.

(2) د. مصطفى رشدي شيحة، المرجع السابق، ص152.

(3) د. حامد عبد المجيد دراز وأخرون: التنظيم الضريبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، بلا تاريخ، ص86.

ونظراً لوجود شبهة التعارض بين الدستور والقانون في هذا الموضوع فقد احتاط المشرع الضريبي الأردني وقيد استعمال هذا الحق ببعض الضوابط حماية للمكلف بالضريبة (المادة 40 – أ – ب – ج) ومنها :

1. أن المشرع الضريبي قد خير الإدارة الضريبية بين الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة (وهو ما نفضله) وبين المنع من السفر .
2. أن يكون مبلغ الضريبية وأي مبالغ أخرى مطالب بها المكلف تزيد عن الفي دينار .
3. يتطلب الأمر وجود دلالات كافية لدى الدائرة بأن هذا المكلف قد يقوم بتهريب أمواله .
4. خضوع قرار منع السفر لمصادقة وزير المالية .
5. أن قرار منع السفر أو إلقاء الحجز التحفظي قابلاً للطعن أمام محكمة بداية الضريبة .

- الحق في الأمان

من المعروف أن المكلف بالضريبة يتخذ قراراته الاقتصادية على أساس ما هو قائم من قوانين أو قرارات ضريبية ، وعليه فمن حقه أن لا يفاجئ بتعديل أو تغير القوانين أو القرارات السارية في المستقبل يؤدي إلى تطبيقها بأثر رجعي . الأمر الذي يخل بالمركز الاقتصادي للمكلف ويحمله بأعباء ضريبية لم يكن قد حسب حسابها أو أخذها بنظر الاعتبار [1] .

وعليه واستناداً إلى ذلك نشأ ما يسمى بالحق في الأمان والذي يمكن تعريفه بأنه (حق المكلف بأن يعمل آمناً ومستقراً مما قد يفاجئه به المشرع في المستقبل من قوانين أو قرارات تتعلق بالماضي) [2]

(1) . محمد صديق رمضان : الإدارة الضريبية الحديثة ، الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية 2006 ، ص 95 .

(2) نفس المرجع ص 95 .

ويمكن التعبير عن هذه الضمانه بمبدا عدم جواز رجعية القانون أو القرارات وهي ضمانه تقررها الدساتير المختلفة . ففي الأردن ينص الدستور الأردني لعام 1952 في المادة (93 – 2) على (يسري مفعول القانون بإصداره من جانب الملك ومرور ثلاثين يوماً على نشره في الجريده الرسمية إلا إذا ورد نص خاص في القانون على أن يسري مفعوله من تاريخ سابق) وعليه فإن مبدأ عدم رجعية القانون لا يجوز الخروج عليه إلا إذا نص في ذات القانون نصاً صريحاً يقضي بذلك [1] وقانون الضريبه شانه شأن القوانين الاخرى لا يجوز أن يسري على الماضي إلا إذا وجد نص صريح يقضي بذلك [2] وتطبيقاً لذلك نص قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 وفي مادته الأولى على (يسمى هذا القانون قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 ويعمل به اعتباراً من تاريخ 2010/1/1 ويمكن تفسير أسباب الأخذ بهذه القاعدة فيما يلي [3] .

1. إذا صدر قانون جديد يسري على الماضي فرضت فيه ضريبة جديدة او إذا زاد سعر ضريبة موجودة فأن ذلك يؤدي إلى ارتباك في حالتهم المالية .
2. إن انسحاب القانون الضريبي على الماضي يؤدي الى المساس بمبدأ الحقوق المكتسبة واستقرار المعاملات ولا يشجع ذلك الأفراد على وضع سياسة مالية مستقبلية وقد ينتهي الى إضعاف روح الادخار والاستثمار لديهم .
3. كما يتعارض سريان القانون الضريبي على الماضي مع العدالة ذلك لان حصر الوعاء الضريبي وتقديره وتحديد مبلغ الضريبة وتعين المكلف يثير صعوبات عملية كبيرة وتزداد هذه الصعوبات إذا ما تعلق الامر بضريبة تجبى عن مدة سابقة على صدور القانون الجديد .

كما قد يصعب على المكلفين إثبات عكس ما تطلبه الإدارة الضريبية إذ قد يتطلب لإثبات حقهم توفر الدفاتر والسجلات وقد لا تتوفر لديهم إما بسبب إتلافها باعتبارها عن مدة سابقة أو أنهم غير مشمولين أصلا بمسك الدفاتر في ظل القانون السابق .

---

(1) د. عوض الزعبي : المدخل إلى علم القانون ، إثراء للنشر والتوزيع – عمان 2010 ، ص 95

(2) د. حسن خلاف ، مرجع سابق ، ص 127 .

(3) نفس المرجع ص 127 – 128 .

وإذا كان الأمر كذلك فمتى يكون فرض الضريبة بأثر رجعي جائزاً ؟ نجد الإجابة على هذا السؤال بقرار المحكمة الدستورية العليا في مصر (كلما كان فرض الضريبة رجعية الأثر يقوم على رابطة منطقية بين الضريبة ومصلحة مشروعة تسعى اليها الدولة وترمي الى بلوغها من وراء تقرير هذه الرجعية ، فإن الرجعية تكون جائزة من الناحية الدستورية [1] .

يختلف الأمر بالنسبة للقواعد الإجرائية في الضريبة المتعلقة بالعقوبات حيث يسري القانون الجديد أن كان أصلح للمتهم والى هذا تشير محكمة التمييز الأردنية إن القانون يسري بأثر رجعي إذا ورد نص في القانون يجيز ذلك أو كان القانون الجديد أصلح للمتهم أو المشتكي عليه [2] .

ومن أوجه الحق في الامان الأخرى هو التقادم الضريبي حيث يمتنع على الإدارو الضريبة مطالبة المكلف بعد فترة معينة استناداً الى قرينه مفادها أن التقادم ويعمل إهمال الدولة وتنازلها عن المطالبة بالضريبة لصالح المكلف والى هذا نصت المادة (28- أ) من قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009 (لا يجوز للمدقق تدقيق الإقرار الضريبي النقدم بعد نفاذ هذا القانون بعد مرور أربع سنوات على تاريخ تقديمه)

---

(1) جهاد الخصاونة : ا لضمانات الدستورية ، مرجع سابق ص 225 .

(2) نفس المرجع صفحة 225 .

المبحث الرابع

أنواع الضرائب

من المعلوم أن الضرائب في الوقت الحاضر تضم أنواعاً عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية والاجتماعية وسنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي تجد تطبيقاً على نطاق واسع في كافة الدول تقريباً.

أولاً: الضرائب المباشرة:

1. الضرائب على الدخل:

وتتمثل الضرائب على الدخل في تلك الضرائب التي تتخذ من الداخل وعاءاً لها، أي أن المادة الخاضعة للضريبة هو الدخل الذي يتولد للشخص الطبيعي أو المعنوي، وبما أن الدخل وعاء هذه الضرائب، فمن الأجدر أن نحدد المفهوم الدقيق للدخل بغية تحقيق غايتين الأولى حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخول والثانية عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخول.

المفاهيم المختلفة للدخل :

للدخل مفاهيم مختلفة اقتصادية ومحاسبية وقانونية سنتداولها فيما يأتي:

المفهوم الاقتصادي للدخل[1]:

تعددت التعريفات التي جاء بها الاقتصاديون وتعددت الأساليب التي اتبعوها للوصول إلى تحديد دخل الفرد أو المنشأة كل بحسب نظرية آلية، وقد كان الاقتصادي آدم سميث فضل الزيادة في هذا الموضوع عندما حدد مفهوم الدخل بأنه (كل مورد بصرف النظر عن مصدره) ولم يستثن من ذلك إلا الإيرادات الرأسمالية ثم عرفه بأنه (ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد إنفاقه دون المساس بالمصدر الذي هو الثروة أو رأس المال).P

---

(1) زينب منذر جاسم محمد الوائلي: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، رسالة للحصول على درجة الماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل، الموصل، 2004، ص 4.

- د. صادق محمد حسين الحسني، ضريبة الدخل، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، بغداد، 1979، 67.
- د. عاطف صدقي، مرجع سابق، ص 317.

كما عرفه فيشر الذي ربط الاستهلاك بالدخل، وميز الأخير عن راس المال الذي يعد الدخل نتاجاً له، وتوسع في مفهوم الدخل ليشمل كل ما من شأنه أن يعود بالفائدة على الشخص بما في ذلك المتعة الشخصية ولذا عرفه بأنه (دفق من الخدمات يحصل عليها الفرد خلال فترة معينة من الزمن) كما عرفه عن طريق المقابلة بين الدخل وبين راس المال فبعد أن عرف راس المال بأنه (مجموع السلع والأموال الموجودة لدى فرد معين او لدى جماعة معينة منظوراً إليها في لحظة من اللحظات) أي أن راس المال هو مجموع الثروة مقدرة في لحظة معينة أما الدخل فهو (مجموع المنافع والخدمات النقدية كانت أو غير نقدية والتي تنتج عن رؤوس الأموال خلال فترة معينة) فكل ثروة تعد رأس مال منتجاً والدخل هو المنفعة الناتجة عنه فالرغيف الذي يأكله صاحبه يعد راس ما والدخل الذي يحصل عليه هو النقدية والصورة المعلقة على الحائط هي راس المال والدخل هو البهجة التي يحصل عليها الشخص من خلال النظر إليها والموسيقى هي راس مال والدخل هو الموسيقى التي تصدر عنها، وحيث أن الغاية من الحصول على الأموال إنما هي المنافع التي يحصل عليها أصحابها، فإنه من الناحية المنطقية

والاقتصادية يصح أن تعتبر دخلاً مثل هذه المنافع التي يستحيل أو يصعب تقديرها بالنقود.

ومن هنا يبدو أن المفهوم الاقتصادي يأخذ اتجاها واسعاً فهو لا يقتصر على الدخل النقدي، بل يشمل كل ما يحصل عليه الفرد مادياً ومعنويا، وهو ما لا يتفق مع المفهوم القانوني للدخل الذي يقتصر على عناصر الدخل النقدية أو التي يمكن تقديرها بالنقود. أما المنافع التي لا يمكن تقديرها بالنقود، فإنه لا يصح للخزينة العامة أن تحصل من المكلفين على مبلغ من النقود وهو الضريبة نظير تمتعه بها. بالإضافة إلى ما يثيره ذلك المفهوم – على فرض الأخذ بها – من صعوبات في التقدير.

المفهوم المحاسبي للدخل:

يرتبط مفهوم علم المحاسبة للدخل بشكل رئيس بالإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة المحاسبية لأي منشأة ويتنازع مفهوم المحاسبة للدخل نظريتان، هما:

نظرية حساب الاستغلال:

تقوم هذه النظرية على تحديد الدخل بمقدار الفرق بين الإيرادات والنفقات التي تحملها المنشأة في سبيل تحقيقها أو مباشرة نشاطها فالدخل يشمل المبيعات وأجور الخدمات التي أديت، أما المصروفات فتشمل المواد الأولية وسائر التكاليف المتعلقة بمزاولة النشاط.

نظرية الميزانية:

يتم تحديد الربح المحاسبي بهذه النظرية بطرح صافي أصول المنشأة بداية السنة من صافي أصولها في نهاية السنة فإن كان إيجابياً عد ذلك ربحاً وإن كان سلبياً عد ذلك خسارة.

المفهوم القانوني للدخل:

لتحديد مفهوم الدخل هناك نظريتان الأولى تنظر إليه من ناحية المصدر الذي يأتي منه إذ يجب أن يتسم بالدورية والانتظام وتسمى هذه النظرية نظرية المنبع والثانية تحدد الدخل من خلال النظر إلى الزيادة في القيمة الإيجابية التي حصلت في ذمة المكلف خلال فترة زمنية معينة وتسمى نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية[1].

---

(1)د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 254- 258.

نظرية المنبع (نظرية المصدر):

يعرف الدخل وفقاً لهذه النظرية بأنه الثروة الجديدة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تأتي بصفة دورية من مصدر ثابت دون مساس برأس المال، وعليه يعد دخلاً وفقاً لهذه النظرية ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال أو خدمات يمكن تقويمها بالنقود ولكي يعد الإيراد دخلاً وفقاً لهذه النظرية لا بد من توفر الشروط الآتية:

- **الدورية والانتظام:** أي أن يأتي بصفة متجددة ومنتظمة كلما انتهت المدة التي يقدر فيها كاليوم أو الأسبوع أو الشهر أو السنة كأجر العامل وراتب الموظف وعلى ذلك فإن الإيراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عرضية كجوائز السندات واليانصيب أو ارتفاع قيمة الأصول الثابتة نتيجة لارتفاع الأسعار فلا يعد دخلا طبقاً لهذه النظرية ولكن لا يشترط أن يحصل الشخص فعلاً على نفس مقدار الدخل المتجدد والمنتظم وإنما يكفي لتحقيق هذا الشرط أن يكون الدخل من طبيعة متجددة ومتكررة سواء تجدد أم لم يتجدد. فعلى سبيل المثال يعد الأجر الذي يحصل عليه العامل دخلاً متجدداً حتى لو تعطل العامل مدة طويلة.
- **إمكانية التقويم بالنقود:** لا يشترط في الإيراد حتى يعد دخلا أن يكون مبلغاً نقديا (كالدخل الناجم من الأرباح أو الأجور أو الفوائد) وإنما يكفي أن يكون قابلاً للتقويم بالنقود كالدخل الذي يحصل عليه مالك المنزل من سكنى منزله حيث يعد حاصلاً على إيراد سنوي يعادل القيمة الإيجارية للمنزل. ومن الطبيعي أنه بالإمكان التقويم النقدي للسلع والخدمات التي يحصل عليها المكلف بصفة عينية إذا كان يجري التعامل على أمثالها في السوق ويتحدد بالتالي لها ثمن ولكن إذا حصل المكلف على سلع وخدمات يصعب تقويمها بالنقود لأنه لا يجري التعامل على أمثالها في السوق ولا يتحدد لها ثمن فلا تعد دخلاً كخدمات ربات البيوت في المنازل.
- **ثبات وديمومة المصدر:** ويرتبط هذا بالشرط الأول: إذ لا يتصور تجدد الدخل وانتظامه إلا إذا كان ناجماً عن مصدر دائم وثابت وتختلف صفة الدوام والثبات تبعاً لمصادر الدخل المختلفة وهي العمل ورأس المال والمصدر المختلط. فالدخل الناجم من رأس المال (كالأراضي والأسهم والمباني) يستمر عادة مدة أطول من الدخل الناجم من العمل (كالراتب والأجر). ودخل المصدر المختلط (كأرباح

الأعمال التجارية والصناعية والمقاولات) يقع في مركز وسط بينهما. وأن اختلاف مصادر الدخل من ناحية الدوام والثبات يسوغ اختلاف المعاملة الضريبية لها وخاصة في اختيار سعر الضريبة.

- **عنصر المدة:** حتى يعد الإيراد دخلاً يجب أن يحصل عليه المكلف في مدة معينة تبدأ بتاريخ معين وتنتهي بتاريخ آخر. وعادة تحدد هذه المدة بالسنة.
- **العناية بمصدر الدخل واستغلاله:** يتطلب الأمر للحصول على الدخل العناية بالمصدر الدخل واستغلال مصدره استغلالاً اقتصادياً منظماً فالأرض يجب زراعتها والمصنع يجب تشغيله وادارته وحتى الاوراق المالية التي قد تبدو بأنها تدر ربحاً دون جهد واضح من قبل مالكيها غير أن الحقيقة هي غير ذلك، لأن دخل هذه الأوراق انما يتأتى من عمل الآخرين واستغلالهم للأموال التي يقدمها أصحاب الأوراق المالية.

ولا يكفي استغلال المصدر فحسب للحصول على الدخل، وإنما يتطلب الأمر أيضاً حتى يستمروا بانتاج الدخل العناية به من خلال صيانته، فالمنزل يُلزم ترميمه من آنٍ لآخر، والأرض الزراعية يجب تسميدها، والمصنع يتطلب الأمر صيانته واستبدال ما تلف من آلاته.

نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية (نظرية الإثراء):

إن هذه النظرية أكثر اتساعاً في تحديد المقصود بالدخل. إذ يعد دخلاً وفقاً لها كل زيادة إيجابية لذمة المكلف خلال فترة زمنية معينة أياً كان مصدر هذه الزيادة وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية أو الانتظام أو لم تتصف بذلك. أي أنه يعد دخلا كل ما يحصل عليه المكلف في فترة من الفترات سواء من مزاولة عمله الاعتيادي أو عن طريق مباشرة نشاط بصفة عرضية كالأرباح الناجمة عن بيع الأسهم والسندات والأرباح الناجمة عن بيع عقار أو أصل منقول وكذلك الزيادة في قيمة الأصول الثابتة. بصرف النظر عما إذا كانت تلك الزيادة قد تحققت فعلاً عن طريق البيع أو لم تتحقق.

ويلاحظ على هذه الضريبة أنها توسع من مفهوم الدخل إذ تعد دخلاً بعض العناصر التي تعد رأسمالاً طبقا لنظرية المنبع وقد اكتسبت هذه النظرية اهتماما متزايداً خاصة بعد الحرب العالمية الثانية وتميل الكثير من التشريعات إلى الأخذ بها نظراً لملاءمتها لمبدأ العدالة. إذ ليس من العدالة في شيء إلا يخضع الشخص الذي

يحصل على دخل كبير من عملية عرضية في حين يخضع العامل البسيط الذي يحصل على دخله بصفة دورية لضريبة.

ويتضح من خلال ذلك كله الحقائق الآتية:

أولا: أنْ مفهوم الدخل الذي أخذت به الأنظمة الضريبية لا تتفق او تتطابق تماماً مع مفاهيم الدخل في علم الاقتصاد أو علم المحاسبة.

ثانيا: ان مفهوم الدخل في الأنظمة الضريبية مزيج من نظرية المصدر أو المنبع ونظرية الزيادة في القيمة الإيجابية أو الإثراء إذ قل ما نجد نظاماً ضريبياً يأخذ في تحديد مفهوم الدخل بنظرية معينة دون سواها مع التأكيد على أن بعض الأنظمة قد تكون أكثر ميلاً للأخذ بهذه النظرية أو تلك.

ثالثاً: إن التشريعات الضريبية لا تتقيد تماماً بالمفهوم الفني للدخل وفقاً لمعطيات النظريتين السابقتين بل يحكمها في ذلك اعتبارات مالية أو اقتصادية او اجتماعية، فهي أحياناً لا تشمل الضريبة وعاءً معيناً رغم كونه دخلاً وذلك لأنه يدخل ضمن الحد الأدنى اللازم للمعيشة أسباب اقتصادية أو قد تفرض الضريبة على الدخل دورياً أو غير دوري متضمن النص الوارد في القانون وليس بمقتضى الطبيعة الفنية لهذا الدخل[1].

رابعاً: يحكم النظم الضريبية في الاختيار لأي من النظريتين موضوع الحاجة إلى الأموال فعندما تريد الدولة الحصول على حصيلة غزيرة فإنها تتوسع في مفهوم الدخل (الأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية) باستبعادها شرط الدورية والانتظام[2].

موقف النظام الضريبي الأردني:

لا يختلف النظام الضريبي الأردني في تحديده لمفهوم الدخل عن غيره من الأنظمة الضريبية فهو لم يأخذ بأي من النظريتين بشكل مطلق ويتضح ذلك مما يأتي:

أولا: حيث أن اشتراط الدورية والانتظام في تعريف الدخل يؤدي إلى تضييق مفهومه بما يؤدي إليه من خفض في الحصيلة الضريبية وبالتالي التأثير على موارد الخزينة العامة وهو منطق نظرية المصدر أو المنبع فقد دفع ذلك المشرع الأردني إلى التوسع

(1) رفاعي الهزايمة، المرجع السابق، ص29.

(2) نفس المرجع، ص29.

في مفهوم الدخل من خلال عدم اشتراطه الدورية وهو منطق نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية من خلال:

أ. نصت المادة (3 – أ) على (يخضع للضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء بما في ذلك الدخول التالية ..) والمعنى المستفاد من عبارة (أي دخل) و (لأي شخص) أن المشرع الضريبي الأردني لم يأخذ بمعايير نظرية المصدر وأهمها دورية الدخل .

ب. اعتبر المشرع الضريبي ضريبة الدخل بأنها ضريبة القانون العام تسري على كافة الدخول التي لم يرد ذكرها في المادة (3) ولم تعفى بنص في القانون وهذا ما تؤكده المادة (3 – 15) والتي نصها (يخضع للضريبة أي دخل أخر من الوظيفة أو نشاط الأعمال أو الاستثمار لم يتم إعفاؤه بمقتضى هذا القانون) .

ج. نص صراحة على إخضاع الدخول العرضية للضريبة وهو منطق نظرية الزيادة في القيمة الايجابية وبذلك تلافى سلبية نظرية المصدر الناتج عن تضيقها لمفهوم الدخل باعتمادها شرط الدورية ويتضح ذلك من خلال الآتي :

- إخضاع الدخول المتأتية من بدل الخلو والمفتاحية المادة (3 – 6).
- إخضاع الدخول المتأتية من أرباح الجوائز واليانصيب إذا زاد مقدار أو قيمة كل منها عن ألف دينار سواء كانت نقدية أو عينية المادة (3 – 13) .
- العبارة الواردة في مطلع المادة الثالثة من القانون هي (يخضع للضريبة أي دخل) تشير بشكل واضح لا لبس فيه أن المشرع الضريبي أراد بها إضافة ألى العمومية المالية خضوع الدخل بصرف النظر عن طبيعة مشروعاً كان أو غير مشروع ولا يعتبر الأخير دخلاً دورياً للمكلف ذلك لأن ثبوت تحقق الدخل في احد السنوات ليس قرينة على استمرار ذلك الدخل .

ثانياً: بالرغم من أن المشرع الضريبي لم يأخذ بنظرية المنبع بشكل مطلق – كما بينا فيما سبق – عندما لم يلتزم بشرط الدورية في الدخل الخاضع للضريبة .

فإنه لم يأخذ أيضاً بشكل مطلق في نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية أو نظرية الاثراء عندما نص على عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل بالرغم من أنها تمثل اغتناء في ذمة المكلف[1] .

عندما نص على عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل بالرغم من انها تمثل اغتناء في ذمة المكلف كشراء الأراضي والعقارات والأسهم والسندات وبيعها (البند 15 من الفقرة أ من المادة 7) واستثنى من ذلك حالة بيع الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك (البند 10 من الفقرة أ من المادة 3). والمبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير او منح حق الامتياز لاستعمال أو استغلال او أي عوض آخر (البند 8 من الفقرة أ من المادة3).

ب. أنواع الضرائب على الدخل :

الضرائب على الدخل إما أن تكون ضريبة عامة على الدخل أو ضريبة نوعية.

أ. الضريبة العامة على الدخل:

وفقاً لهذا النظام فإن دخل المكلف الذي حصل عليه خلال السنة يجمع في وعاء واحد بصرف النظر عن مصادره سواء كان ناجم من أرباح تجارية أو صناعية وفوائد ودخل عقاري وتفرض عليه ضريبة دخل واحدة[2]. ويحقق هذا النظام عدد من المزايا منها :

- غزارة الحصيلة التي تنجم عنه، لأن الوعاء سيكون كبيراً مما يسمح بتطبيق الأسعار التصاعدية بطريقة مؤثرة.
- أنها أكثر تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية لأنها ستنظر إلى المكلف كوحدة واحدة تعبر بشكل حقيقي عن قدرته على الدفع.
- السهولة والاقتصاد في نفقات الجباية.

---

1. راجع المادة 4 – أ – 6 (أرباح الأسهم والمستندات) .

4- أ - 7 (الأرباح الرأسمالية باستثناء الأرباح المختصة) . على الأصول الخاضعة للاستهلاك

المادة 4 – أ – 8 (الدخل المتأتي من المتاجرة بالحصص والأسهم والسندات واستناد القرض) .

(2) طبق هذا النظام في استراليا والولايات المتحدة الأمريكية خلال الحرب العالمية الثانية. انظر:

- Shoup C. "Public Finance" , George Weidenfeld and Nicolson Ltd., London, 1970, P.291.

إلا أن ما يؤخذ على هذا النظام:

- نظرته الموحدة إلى مصادر الدخل مما لا يدع مجال للتمييز في المعاملة لهذه المصادر تبعاً لدوامها.
- قد يشعر المكلف بثقل وقعها عليه لأنه سيدفع مبلغاً واحداً وقد يكون كبيراً.
- إن عدم إحكام الدقة والرقابة في ظل هذا النظام يعرضه إلى أخطار كبيرة تنعكس في هدر حقوق الخزينة وذلك أن نجاح المكلف في التهرب من دفع هذه الضريبة يعني تهربه من دفع أي ضريبة على كافة أنواع دخله.

ب. نظام الضريبة النوعية على الدخل

بموجب هذا النظام فإن دخل المكلف يقسم إلى عدة أنواع بحسب مصدره وتفرض ضريبة مستقلة على كل مصدر من هذه المصادر. ويحقق هذا النظام عدد من المزايا منها:

- يسمح هذا النظام بالتمييز في المعاملة الضريبية وتنويعها بحسب مصدر الدخل. فيعامل الدخول التي مصدرها العمل معاملة تفضيلية لكون عمرها قصيراً في حين يمكن أن يتشدد في معاملة الدخول التي مصدرها رأس المال.
- يعد هذا النظام أكثر ملائمة لتحقيق طائفة من الغايات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.
- كما أنه يعد أكثر ملائمة للإدارة الضريبية إذ يمكنها من تحديد الإجراء المناسب من ناحية الجباية ومواعيد التسديد بحسب ما يتناسب وطبيعة الدخل.
- تيسر على المكلفين مهمة تسديد الضريبة دون تحمل عبء نظراً لكون المكلف سيسدد الضرائب في مواعيد مختلفة وبمقادير مختلفة.

أما عيوبه فهي:

- إذا لم ترعى الدقة في أحكام هذا النظام فقد ينتج عنه ازدواجاً ضريبياً.
- يحتاج إلى جهاز ضريبي كبير مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الجباية وعدم مراعاة قاعدة الاقتصاد.
- عجز هذا النظام عن تحقيق العدالة الضريبية من زاوية أنه لا ينظر للمكلف كوحدة متكاملة وإنما بشكل مجزأ وبذلك يصعب معاملة المكلفين المتماثلين معاملة ضريبية واحدة.

2. الضرائب على راس المال:

وتتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ من راس المال وعاءً لها. ويقصد براس المال أو الثروة ما بحوزة المكلف من قيم استعماليه في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة او حقوق معنوية كالأسهم والسندات أو على شكل نقود.

وتتخذ الضرائب على رأس المال أنواعاً عدة بيد أن أهمها هي:

أ. الضريبة العادية على راس المال:

تفرض هذه الضريبة على قيمة ثروة المكلف كلها أو على بعض عناصرها. وعادة تكون أسعارها منخفضة لأن وعاءها من الضخامة مما يسمح في الحصول على إيرادات غزيرة وتستخدم هذه الضريبة لتحقيق طائفة من المزايا، منها[1]:

- تعد أداة مهمة في دفع بعض عناصر الثروة العاطلة للمشاركة في النشاط الاقتصادي. لأن أصحاب هذه العناصر سيفكرون باستخدامها حتى تدر دخلاً يدفع منه الضريبة إذ بغير ذلك فإن ثروتهم سوف تتآكل سنة بعد أخرى.
- يمكن استخدامها أداة رقابية على إقرارات المكلفين وبخاصة بالنسبة لضريبة الدخل إذ من خلالها يمكن معرفة مفردات ثروة المكلف مما يتيح للسلطة المالية التأكد من صحة إقرارات المكلفين بخصوص دخولهم.

إلا أن فرض مثل هذه الضريبة يجابه بصعوبات تتمثل[2]:

- صعوبة حصر المادة الخاضعة للضريبة واحتمالات التهرب من دفعها كبير لأن هناك أجزاء كثيرة من الثروة من الممكن إخفاؤها كالذهب والمجوهرات والنقود.
- تحتاج إلى جهاز إداري كبير.
- إذا ما كانت هذه الضريبة تستوفى دفعة واحدة فإنها ستضطر المكلفين إلى التصرف بجزء من رؤوس أموالهم لدفع الضريبة ويكون هذا في وقت واحد مما يترتب عليه انهيار قيمة المعروض منها للبيع.

---

(1) انظر في ذلك:

- د. عبد الهادي النجار، مصدر سابق، ص 177.
- د. عبد العال الصكبان، مصدر سابق، ص 212.

(2) د. باهر محمد عتلم، مصدر سابق، ص 144- 145.

ب. الضريبة الاستثنائية على راس المال:

تتشابه هذه الضريبة مع سابقتها من حيث أن المادة الخاضعة لها هي رأس مال المكلف إلا أنها تختلف عنها في سعر الضريبة في حيث يكون سعر الضريبة العادية منخفضاً نجد أن الضريبة الاستثنائية تفرض بسعر أعلى ولعل ما يسوغ ارتفاع سعر هذه الضريبة هو أنها تفرض في ظروف استثنائية تكون فيها الدولة بأمس الحاجة إلى الأموال إما لتسديد ديون كبيرة أثقلتها أو لإنجاز بعض الأعمال المهمة ولا تتوفر لديها الأموال.

وقد عرفت هذه الضريبة في كثير من دول أوروبا الغربية بعد الحرب العالمية الأولى والثانية[1] واستخدمت إيراداتها لتسديد الدين العام بشكل رئيسي.

ويحبذ طائفة من الكتاب المدافعين عن العدالة الاجتماعية وأنصار الفكر الاشتراكي هذه الضريبة لأنها تسهم بطريق مؤثر في إعادة توزيع الثروات في حين يتنكر أنصار المذهب الحر لهذه الضريبة لأنها في رأيهم تفتت رؤوس الأموال الكبيرة وتقضي على مقدرتها الإنتاجية.

ومهما تكن حجة المدافعين أو المعارضين فإن الظرف الاستثنائي الذي تمر به الدولة هو الذي يسوغ فرض الضريبة من عدمها.

ج. الضرائب على التركات[2]:

وهي الضرائب التي تفرض على مجموع ما يملكه الفرد في لحظة زمنية معينة هي الوفاة. أي أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الوفاة. وتتخذ هذه الضرائب أنواعاً متعددة. فهي إما أن تفرض على مجموع التركة أو على نصيب كل وارث أو على مجموع التركة ثم على نصيب كل وارث.

فالشكل الأول فإن الضريبة تفرض على مجموع التركة بعد خصم الديون، أي أن الضريبة تدفع من مجموع التركة قبل توزيعها. وهذا الشكل مفضل من الناحيتين المالية والإدارية فمن الناحية المالية يضمن هذا الشكل حصيلة غزيرة وأكبر مما تدره

---

(1) مثال بلجيكا، انكلترة، ألمانيا، إيطاليا، فرنسا.

(2) أنظر في ذلك:

- د. عبد العال الصكبان، مصدر سابق، ص 218- 223.
- د. باهر محمد عتلم، مصدر سابق، ص 145- 146.
- Shoup C, Op. Cit, PP. 371-375

الضريبة على نصيب كل وارث لأن الوعاء هو التركة بمجموعها وهو أكبر من حصص الانتقال. كما أنه يوجد إعفاء واحد فيها ولا يتعدد بحسب عدد المنتفعين وكذلك فإن سهولة إدارة الضريبة توفر الكثير من النفقات بالمدى الذي يحقق قاعدة الاقتصاد بنفقات الجباية.

أما من الناحية الإدارية، فهي لا تحتاج إلى إجراءات إدارية معقدة. إذ يطبق سعر واحد على وعاء واحد إذ ليس هناك أسعار تختلف باختلاف درجة القرابة وليس فيها أوعية تتعدد بتعدد هؤلاء المنتفعين. كما أن الإدارة الضريبية ليست بحاجة إلى تتبع أشكال الانتقال المختلفة ومراقبتها.

أما الشكل الثاني فتفرض الضريبة فقط على حصة كل وارث من التركة أي أنها تنظر إلى حصة الوارث وليس إلى مجموع التركة. ويحقق هذا الشكل اعتبارات العدالة بشكل أكبر من الشكل الأول من منطلق أن الضريبة على حصة الوارث تنظر إلى التوزيع في المستقبل فتهتم بالمنتفعين وظروفهم الشخصية والاجتماعية والاقتصادية في حين تنظر الضريبة على مجموع التركة إلى التوزيع في الماضي حيث تهتم بالمتوفى فقط. ومن ناحية أخرى يصبح بالإمكان وفق هذا الشكل للضريبة أن يتدرج سعرها تبعاً لدرجة يسار المنتفع ودرجة قرابته للمتوفى في حين يتعذر ذلك بالنسبة للضريبة على مجموع التركة.

أما الشكل الثالث فيتضمن فرض ضريبة على مجموع التركة وكذلك على حصة كل وارث منها. ويؤيد هذا الشكل عدد من الكتاب من منطلق أن الضريبة على مجموع التركة تمثل مساهمة المجتمع في تكوينها أما الضريبة على نصيب كل وارث فتمثل مساهمة كل منهم بناء على الزيادة التي طرأت على مقدرته التكليفية.

د. الضريبة على الأبنية والأراضي:

تعتبر الضريبة على الأبنية والأراضي نوعاً آخر من أنواع الضرائب على رأس المال، ويعتبر بدل الإيجار السنوي للبناء القائم على الأراضي وكذلك بدل الإيجار السنوي للأراضي وعاء هذه الضريبة. وتتميز هذه الضريبة بالآتي:

- ضريبة مباشرة:

إن تطبيق معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة يؤدي إلى اعتبار ضريبة المباني والأراضي ضريبة مباشرة، فهذه الضريبة يصعب نقل عبئها إلى الغير ويفرض على مادة تتصف بالدوام والثبات كما أن ثمة علاقة مباشرة بين المكلف

والإدارة الضريبية حيث تعرف هذه الإدارة مقدماً أسماء المكلفين ولديها كشوف أسمائهم وعناوينهم.

- **ضريبة عينية:**

فكون الضريبة عينية لا تراعي ظروف المكلف الشخصية وضريبة المباني والأراضي من هذا النوع فهي لا تمنح المكلف بها أي إعفاءات تتعلق بظروفه الشخصية كأن يكون متزوجاً أو أعزب أو لديه أولاد أو ليس لديه أولاد.

- **ضريبة تفرض على الدخل الصافي:**

تفرض هذه الضريبة على إجمالي الدخل بعد تنزيل ما يقابل تكاليف النقص في قيمة البناء بالقدم أو الاستعمال أو ما يقابل مصاريف الاستهلاك والصيانة.

- **ضريبة نسبية:**

تعتبر هذه الضريبة ذات سعر نسبي حيث تفرض بنسبة معينة من صافي قيمة الإيجار السنوي ولا يتغير هذا السعر بتغير وعاء هذه الضريبة.

- **ضريبة إقليمية:**

تفرض هذه الضريبة على المباني أو الأراضي داخل حدود الدولة بصرف النظر عن موطن المكلف وجنسيته وسواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً مقيماً أو غير مقيم ومن ثم لا علاقة لها بما يملكه المكلف من مباني أو أراضي خارج الدولة

ثانياً: الضرائب غير المباشرة (الضرائب السلعية):

وهي التي تفرض على استعمالات الدخل والثروة بمناسبة إنفاقه، بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات وتتعدد الصور التي تتخذها الضرائب على الإنفاق إلا أن أشهرها هي:

1. الضرائب الجمركية:

عرفت الضرائب الجمركية منذ فترة طويلة جداً يرجع تاريخها إلى العصور الوسطى لتطور المدنية إذ اقترن وجودها بظهور التنظيم الاجتماعي والذي يمثل قمته الدولة وقيام التجارة بين الأمم والشعوب. وتطورت هذه الضرائب بتوسع الحركة التجارية حيث اتخذت صيغاً مختلفة.

هذه الفريضة لم تكن محل اتفاق بين الكتاب بخصوص تحديد ماهيتها[1]. ومما يجدر الإشارة إليه أن معظم التشريعات الحديثة درجت على إطلاق تسمية الرسوم على هذا النوع من الضرائب[2]. فالرسم كما هو معروف فريضة من المال يدفعها الفرد إلى الدولة لقاء خدمة معينة ذات نفع عام تؤديها إليه بناءً على طلبه[3] في حين أن الضريبة فريضة إجبارية تفرضها الدولة لغرض تحقيق مناهجها السياسية والاقتصادية بدون أن تكون هناك أي خدمة مقابل دفعها. ويتضح من ذلك أن هذه الفريضة تنطبق عليها عناصر الضريبة أكثر مما تنطبق عليها عناصر الرسم بحكم أن تأديتها لا يتم لقاء خدمة معينة أو بناءً على طلب من المكلف وهذه الفريضة يمكن النظر إليها من زوايا عدة:

❖ فمن ناحية الوعاء أي المادة التي تخضع للضريبة فيمكن التمييز بين:

- ضريبة الوارد: وهي التي تفرض على البضائع الأجنبية المستوردة من الخارج برسم الاستهلاك في الداخل وكذلك البضائع التي تسحب من المنطقة الحرة للاستهلاك المحلي[4]. ويلاحظ من ذلك أن وعاء هذه الضريبة هو البضائع التي تدخل الحدود

---

(1) هناك وجهات نظر عدة للكتاب بخصوص تعريف هذه الضرائب فقسم منها يرى بأنها الضرائب المفروضة على الصادرات والواردات في حين يرى بعضهم الآخر بأنها رسم كمركي ويعرف هذا الرسم بانه ضريبة يؤديها الأفراد للدولة بما لها من حق السيادة. فيما يرى آخرون بأنها رسوم كمركية تفرض على استيراد سلع استهلاكية أو مواد أولية وخامات لازمة للإنتاج بخلاف الرسوم المفروضة على السلع الاستثمارية. وفريق آخر يرى بأنها رسوم كمركية تفرض على السلع والأموال المستوردة أو المصدرة او نظير الخدمات التي تقدمها الدولة لمستفيدين وهناك من يرى بأن لفظ التعريفية الكمركية يطلق على الرسوم الكمركية المقررة على كل سلعة وعلى القانون الصادر بفرضها. انظر في ذلك:

- هاشم محمد صالح، التعريفات الكمركية، مجلة الكمارك والمكوس، العدد 84، السنة 4، تموز/1978، ص22.
- غضبان غيلان العزاوي، دور الإيرادات الكمركية والمكسية في توفير الخدمات العامة، مجلة الكمارك والمكوس، العدد 62، السنة 16، نيسان 1972، ص 95.
- د. دولار علي ود. محمد حمدي النشار، النظم الضريبية في بعض البلاد الراسمالية والاشتراكية، مؤسسة المطبوعات الحديثة، الإسكندرية، 1965، ص 97.
- د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 323.
- محمد علي المفلاوي، المحاسبة والضرائب في الاشتراكية العربية، مصلحة الضرائب، الجمهورية العربية المتحدة، 1964، ص 88.
- Mithani D.M, " Fundamentals of Public Finance " 2nd Ed., Vora and Co. publisbers Pvt Ltd., Bombay. 1975,P.71.p.136.

(2) ومنها التشريع العراقي، انظر المادة السادسة عشر من قانون الكمارك العراقي، رقم (56) لسنة 1931 المعدل.

(3) د. فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، بغداد، 1973، ص155.

(4) توفيق مصطفى جلال، الضرائب الكمركية، الطبعة الأولى، مطبعة الجمارك القاهرة، 1970، ص 5- 8.

الجمركية والتي قد تختلف عن حدودها السياسية المتفق عليها في الاتفاقيات الدولية واتفاقيات تخطيط الحدود. وتعد هذه الضريبة أهم أنواع الضرائب الجمركية وأكثرها شيوعاً نظراً للمنافع العديدة التي تؤديها للاقتصاد القومي والمتمثلة في:

- غزارة حصيلتها.
- تحفيز التنمية الاقتصادية ودعم القطاعات الاقتصادية[1].
- معالجة الاختلالات في موازين المدفوعات وتحسين نسب التبادل التجاري للدولة.
- تخفيض الاستهلاك وترشيده وزيادة الادخار ورفع معدل الاستثمار في الاقتصاد القومي.
- زيادة معدل العمالة.
- إعادة تخصيص الموارد نحو المجالات الأكثر إنتاجية وفائدة البلد.
- رفع مستوى الصحة العامة وصيانة الأخلاق والآداب.
- تعزيز اعتبارات الأمن القومي.
- ضريبة الصادر: وهي التي تفرض على البضائع المصدرة من الداخل إلى الخارج وكذلك ما يدخل منها إلى المناطق الحرة وإن لم يصدر إلى خارج حدود الدولة. أي أن وعاء هذه الضريبة هو البضائع التي تخرج من النطاق الكمركي للدولة. وتحتل ضريبة الصادر أهمية أقل من تلك التي تحتلها ضريبة الوارد بسبب اتجاه الدول في الوقت الحاضر إلى إلغاء هذه الضريبة وإلى منح إعانات التصدير تشجيعاً منها للوحدات الاقتصادية وتنشيط صادراتها التي تعاني من منافسة شديدة في الأسواق الخارجية. إذ أن فرض مثل هذه الضريبة يسيء إلى الوضع التنافسي للسلعة نتيجة لارتفاع سعرها مما يؤدي إلى انكماش الطلب وبخاصة عندما يكون ذو مرونة سعرية مرتفعة مما تنعكس آثاره على الاقتصاد القومي كله. ومع ذلك فقد استخدمت هذه الضريبة بشكل واسع في أوروبا في القرن التاسع عشر باعتبارها مصدراً وفيراً للإيراد ووسيلة للاحتفاظ بالمواد ذات الأهمية الكبيرة للبلد كالمواد الغذائية.

---

(1) U.N. (Flacal Conmlssion)

- ضريبة التجارة العابرة: هي التي تفرض على البضائع بمناسبة اجتيازها حدود الدولة عبوراً دون أن تكون هذه البضائع معدة للاستهلاك أو التداول المحلي أي أن وعاءها هو البضائع العابرة وكانت هذه الضريبة على قدر من الأهمية وحتى نهاية القرن الماضي إلا أن اهميتها تضاءلت في الوقت الحاضر على إثر الاتفاقيات الدولية والثنائية التي سعت إلى تحرير التجارة العابرة من القيود.

اما من ناحية وحدة التحصيل فإنه يمكن التمييز بين:

- الضرائب القيمية: وهي التي تفرض على القيمة النقدية للسلع والتي تتمثل في كلفة السلعة مضافاً إليها أجور الشحن والتأمين (CIF) وتكون عادة نسبة مئوية من القيمة. وتحقق الضرائب القيمية عدد من المزايا منها :

1. السهولة والوضوح.
2. العدالة: لكونها أكثر وقعاً على السلع الترفيهية (غالية الثمن) التي تكون محل استهلاك وتفضيل ذوي الدخول المرتفعة. اي أن مبدأ القدرة على الدفع الذي هو أحد أركان الضريبية قد تم الوفاء به.
3. المرونة: إذ أنها تستجيب تلقائياً للتغيرات في الأسعار.
4. لا تحتاج إلى تكاليف إدارية مرتفعة.

لكن يؤخذ على الضرائب القيمية:

1. أنها مثار للنزاع بين الإدارة الضريبية والمكلفين بخصوص تعيين القيمة الحقيقية للسلعة[1].
2. إمكانية التهرب منها: ولو بصفة جزئية عن طريق تقديم إقرارات غير حقيقية لقيمة السلعة.
3. تجعل المستوردين يركزون على الأصناف الأقل جودة[2] والتي تكون عادة ذات أسعار منخفضة لتجنب دفع ضريبة مرتفعة فهي بذلك تحابي السلع الرخيصة ذات النوعية المتدنية.
4. لا توفر الحماية المطلوبة للصناعة الوطنية وبخاصة في حالة استخدام سياسة الإغراق.

---

(1) د. نجيب قلادة، مصدر سابق، ص 27.

(2) علاء الدين الحيدري، دور الضريبة الكمركية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في العراق، مجلة الكمارك، العدد 34، السنة التاسعة، كانون الأول ، 1963، ص 31.

5. تحتاج إلى جهاز تثمين كفؤ ذي خبرة وإلمام بأسعار الأسواق العالمية.

- الضرائب النوعية: وهي التي تفرض على أساس مبلغ معين على كل وحدة قياسية من السلعة كالوزن أو الحجم أو العدد أو الطول أو القياس أو المساحة بصرف النظر عن القيمة ويحقق هذا النوع العديد من المزايا منها:

1. سهولة الإدارة والاحتساب لأن التحقق من الوزن أو العدد أيسر من القيمة.
2. تحول دون الغش والتلاعب.
3. تسهم في تركيز الاستيراد على الأصناف الجيدة.
4. أنها أكثر حماية في أوقات الكساد منها في أوقات الرخاء.

لكن ما يؤخذ عليها:

1. الجمود: إذ أنها لا تستجيب بصفة ذاتية للتغيرات في الأسعار وتحتاج إلى العديد من التعديلات بين أوان وآخر حتى تتناسب ومستوى الأسعار السائد والتغيرات التي تحصل في الأسعار الخارجية.
2. التعقد وصعوبة التطبيق نظراً لكونها تتطلب إجراء تقسيمات فرعية في جدول الأسعار بالنسبة للسلعة الواحدة إذا ما أريد تحقيق العدالة في فرضها وهو أمر متعذر عملياً.

- الضرائب المركبة: التي تجمع بين النوعين السابقين بقصد التغلب على المآخذ التي تعاني منها كل من الضرائب القيمية والنوعية. فتكون الضريبة إما نوعية أو قيمية أيهما أكبر أو أقل حسب الحالة المقتضية لذلك.

❖ **أما من ناحية الهدف فيمكن التمييز بين:**

- الضرائب ذات الأهداف التمويلية: أي التي تبغي منها الدولة الحصول على أكبر قدر ممكن من الإيراد. وتتميز هذه الضرائب بسعة شمولها لعدد كبير من السلع وانخفاض أسعارها وانصبابها على سلع لا تنتج محليا وكذلك السلع التي يتميز الطلب عليها بدرجة من عدم المرونة كسلع الاستهلاك الشعبي الشائعة الاستعمال ويغلب على ضرائب الصادر تحقيق هذا الهدف.
- الضرائب ذات الأهداف الحمائية: التي يقصد منها حماية الصناعة المحلية الناشئة والإنتاج الزراعي من المنافسة الأجنبية وتتخذ ضرائب الحماية أحد شكلين أو كليهما:

الأول: فرض نسب ضريبية معتدلة على السلع المستوردة التي لها مثيل من الإنتاج المحلي بقصد رفع سعرها إلى ما يقارب او أكبر من ذلك السائد بالنسبة لنظيرها المحلي بغية التقليل من استيرادها وتوفير المناخ الملائم للصناعة الوطنية للنمو. ويطلق على هذا الشكل بضرائب الحماية المعتدلة أو الجزئية.

الثاني: فرض ضريبة مرتفعة على السلع المستوردة بقصد منع دخولها إلى السوق المحلية لاعتبارات عدة ويطلق على هذا الشكل بالضرائب المانعة.

- **أما من ناحية جدول الأسعار أو التفرقة الجمركية فيمكن التمييز بين:**

- الجدول الذاتي أو المستقل: وهو تهيئة أو تعده الدولة بإرادتها الخاصة(1) دون تدخل أو اتفاق مع اية دولة أو دول أخرى أي أن اساسه إرادة تشريعية داخلية يكون فيه للدولة المجال الكبير في فرض الأسعار الملائمة.
- الجدول الاتفاقي: وهو الذي يوضع بالاتفاق مع الدول أي أن أساسه التعاقد الدولي بين دولتين أو أكثر ولا يمكن تعديله إلا بالاتفاق وعادة تكون قاعدته المعاملة بالمثل بين هذه الدول.

2. ضرائب الإنتاج:

وهي الضرائب التي تتخذ من السلع المنتجة محلياً وعاء لها أي أنها الضرائب التي تفرض على الإنتاج المحلي. وتشبه هذه الضرائب إلى حد كبير الضرائب الكمركية إلا أنها تختلف معها من حيث الوعاء. فوعاء ضرائب الإنتاج هو السلع المنتجة محلياً. في حين أن وعاء الضريبة الكمركية (ضريبة الاستيراد) السلع المنتجة خارجياً.

ومن الناحية النظرية فإنه بالإمكان فرض ضرائب الإنتاج إما بأسعار قيمية او نوعية أو مختلطة إلا أن أكثر الأنواع شيوعاً واستخداماً هو الأسعار النوعية. وتفرض هذه الضرائب في المرحلة النهائية للإنتاج. أي المرحل التي تكون عندها السلعة جاهزة للاستهلاك أو الاستخدام.

ويجد هذا النوع من الضرائب استخداماً في كافة الدول على الإطلاق بغية تحقيق أهداف عدة التي تعد مسوغ فرض هذه الضرائب وتتمثل في:

---

(1) د. خلاف عبد الجابر الخلاف: القيود الجمركية وتطور التجارة الخارجية للدول الآخذة في النمو، دار المفكر العربي، القاهرة ص31.

- كونها مصدراً لا يستهان به للإيراد إذ تلجأ الدول في فرض الضرائب لتحقيق مورد للخزانة ولتعويض النقص الذي يحل بإيرادات الضرائب الكمركية نتيجة تقييد استيراد السلع الأجنبية المستوردة بقصد حماية السلع الوطنية المماثلة[1].
- استخدامها كأداة لتخصيص الموارد الاقتصادية نحو المجالات الأكثر أهمية وفائدة للاقتصاد القومي أي استخدامها كأداة للتأثير في معدل العائد في الأنشطة الاقتصادية حيث أن فرضها بأسعار متباينة بحسب ضرورة وأهمية السلعة لأفراد المجتمع يجعل من قطاع إنتاج السلع المرغوبة يتمتع بمعدل عائد مرتفع مما يحفز الاستثمارات نحو الاتجاه إليه وقطاع إنتاج السلع غير المرغوبة ذو معدل عائد منخفض.

أداة لحماية المجتمع من استهلاك السلع الضارة وجعل مستوى استهلاك مثل هذه السلع عند أدنى مستوى كالضرائب المفروضة على إنتاج الخمور والمسكرات وبمعدلات عالية مما يجعل أسعارها مرتفعة لغرض تخفيض استهلاكها.

3. الضريبة على المبيعات:

تعتبر الضريبة على المبيعات في الوقت الحاضر من أهم الضرائب غير المباشرة بل لا نغالي إذا قلنا أن هذه الضريبة بدأت تحتل مكاناً مرموقاً لها مالياً واقتصادياً بين مكونات الأنظمة الضريبية عموماً ذلك لأن هذه الضريبة تفرض على كافة السلع والخدمات المنتجة محلياً أو المستوردة باستثناء إعفاء بعض الأنشطة والمواد والسلع الغذائية الأمر الذي يجعلها بهذه الصفة ذات حصيلة غزيرة تسهم بشكل فاعل في تغذية النفقات العامة[2].

والضريبة على المبيعات هي ضريبة غير مباشرة تفرض عن نقطة استيراد أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة فهي تفرض على السلع والخدمات ما كان منها مستورداً وما كان منها منتجاً محلياً باستثناء ما تم التوافق على إعفاءه لأسباب سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية. وتحصل كنسبة مئوية من ثمن البيع أو بدل الخدمة فالسلعة التي تباع بمبلغ (100) دينار وسعر الضريبة هو (16٪) يسدد المشتري عند شرائه

---

(1) د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص 269.

أنظر في ذلك - د. عبد الهادي النجار، المرجع السابق، ص 187.

(2) تشكل تحصيلات ضريبة المبيعات ما نسبته 25٪ من إجمالي الإيرادات في الموازنة العامة الأردنية.. انظر حسام أبو علي الحجاوي: أصول محاسبة الضريبة على المبيعات، المطابع المركزية، عمان 2004، ص14.

السلعة مبلغ (116) دينار حيث يصدر البائع فاتورة تتضمن ثمن السلعة البالغ (100) دينار مضافاً إليه (16) دينار مقابل ضريبة المبيعات.

ويذهب البعض[1] إلى أن المشرع الأردني قد جانبه الصواب وهو يطلق مصطلح الضريبة على المبيعات حيث أن ما هو مطبق حالياً هو في الحقيقة أقرب إلى الضريبة على القيمة المضافة منها للضريبة على المبيعات، تفرض الثانية لمرة واحدة عند بيع السلعة أو تقديم الخدمة في حين ان الأولى تفرض عند كل مرحلة فهي تفرض عند الاستيراد ثم البيع من بائع الجملة لبائع المفرد ثم من الأخير إلى المستهلك.

كما أن السمة الرئيسية للضريبة على القيمة المضافة هي أنها تسمح بالخصم عند كل مرحلة حتى تستقر في النهاية على كاهل المستهلك على عكس الحال بالنسبة للضريبة على المبيعات التي لا تسمح بذلك حيث أنها – كما ذكرنا – تفرض لمرة واحدة عند الاستيراد أو عند الإنتاج أو عند البيع.

وتتميز الضريبة على المبيعات بالخصائص الآتية:

- **ضريبة غير مباشرة:**

تعتبر الضريبة على المبيعات ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع المباعة والخدمات المقدمة وهي كذلك لأن المتحمل النهائي لها هو المستهلك للسلعة أو المستفيد من الخدمة، فالبائع للسلعة (المتحمل القانوني) لا يتعدى دوره دور الجابي الذي يعمل لحساب الدولة ويقع على عاتقه مهمة تنظيم الفواتير أو المستندات المثبتة لواقعة تسليم المال أو تقديم الخدمة ثم فرض الضريبة على أساس ذلك الثمن وتأديتها إلى الإدارة الضريبية بعد حسم ما سبق أن تكبده من ضريبة عند شراءه للسلعة أو الخدمة. فالضريبة ومهما تعددت مراحل فرضها مع تعدد مراحل انتقال السلعة أو الخدمة من المستورد أو المنتج إلى بائع الجملة ثم بائع نصف الجملة ثم بائع المفرق ثم المستهلك الذي تستقر الضريبة عليه فلا يستطيع نقلها ويعتبر في هذه الحالة هو المتحمل النهائي لها. كما أنها تفرض على بعض الوقائع المتقطعة أو العرضية كواقعة الإنتاج أو الاستهلاك.

- **ضريبة نسبية:**

إن الضريبة على المبيعات تفرض بسعر نسبي حيث تفرض بسعر واحد لا يتغير مهما يعد وعاء الضريبة سلعة كانت أم خدمة.

---

(1) د. محمد أبو نصار وآخرون: محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل، عمان 2005، ص483.

- **ضريبة عينية:**

الضريبة على المبيعات شأنها في ذلك شأن الضرائب غير المباشرة عموماً هي ضريبة عينية فهي تفرض على المال الخاضع للضريبة دون اعتبار للمكلف أي دون الأخذ بنظر الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بها أعزباً كان أم متزوج، متزوج ولديه أولاد أو ليس لديه أولاد. كما أن سعرها النسبي يزيد من عينيتها حيث يدفعها المكلف دون اعتبار لدخله فقيراً كان أم غنياً.

- **ضريبة إقليمية:**

تعتبر هذه الضريبة ضريبة إقليمية فهي تفرض على المال (سلعة أو خدمة) بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهي استيراد السلعة أو بيعها أو إنتاجها أو تقديم الخدمة وبصرف النظر عن محل إقامة المكلف أو جنسيته أو موطنه فالمهم هو مكان أو محل تحقق واقعة الاستيراد أو البيع أو الشراء أو الإنتاج حيث تسري الضريبة ما دام أن تلك الواقعة قد تحققت في داخل حدود الدولة. وإمعاناً في تطبيق مبدأ الإقليمية وبهدف تحقيق أهداف اقتصادية تذهب الأنظمة الضريبية إلى السماح للأشخاص غير المقيمين باسترجاع المبالغ التي دفعوها كضريبة على السلع التي تم شرائها من قبلهم عند المنافذ الحدودية وقت مغادرتهم.

- **ضريبة غير تراكمية:**

تمتاز الضريبة على المبيعات بأن آلية تطبيقها تقوم على الأداء المجزأ عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، ذلك أنها تحتسب فعلياً على أساس ثمن بيع المنتجات أو بدل الخدمات التي يسلمها مورد الأموال أو يقدمها منفذ الخدمات، وتحصل وتدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل تداول السلعة.

ثالثاً: الضرائب على التداول والتصرفات[1]:

لا تنصب الضريبة فقط على الدخل عند تحققه أو إنفاقه وإنما تنسحب أيضاً على الدخل أو الثروة عند تداوله أو التصرف فيه وبذلك نلاحظ أن عدد من التشريعات المالية الحديثة تفرض الضرائب على تداول الأموال أو انتقالها من خلال التعامل وكذلك على التصرفات القانونية.

(1) د. عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص 274- 275.

وتتخذ الصورة التي تجبى بها هذه الضرائب أنواعاً عدة إذ قد يحصل أن تجبى من خلال لصق طوابع على المستندات او تجبى نقداً.

فضريبة الطابع وضرائب التسجيل تعد أمثلة حية لمثل هذه الضرائب وإن كانت معظم التشريعات المالية العربية والأجنبية تطلق عليها تسمية رسوم إلا أنها في حقيقتها ضرائب بالمعنى الفني لهذه الفريضة.

فبالنسبة لضريبة الطابع فتفرض على بعض عمليات التداول التي تتم عن طريق تجهيز مستندات كالعقود والكمبيالات والشيكات أما ضرائب التسجيل فتفرض على تصرفات نقل الملكية وتثبيت العملية رسمياً.

وقد كانت هذه الفرائض في بدء نشوئها تدفع من قبل الأفراد مقابل خدمة تؤديها إليهم تتمثل في تأييد وجود التصرف من الناحية القانونية أي إسباغ صفة الشرعية على التصرف وكانت مبالغها تتناسب إلى حد ما والخدمة المؤداة. وبذلك يكون من الجائز إطلاق تسمية رسوم عليها لأنها كانت معتدلة وتتناسب ونفقات الخدمة المقدمة من الدولة أو المنفعة التي يحصل عليها الشخص.

بيد أنه لو لوحظ في العصر الحديث أن قيمة هذه الفرائض اصبحت تفوق الخدمة التي تؤدي نظيرها لا بل أن قيمتها أصبحت تتناسب والوعاء الخاضع لها ولا علاقة لها بتكليف الخدمة التي تؤديها الدولة ولا يراعي في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على دافعها. وبذلك فإننا نكون بصدد ضريبة ولسنا أمام رسم بالمعنى المحدد له فعلا.

المبحث الخامس

اقتصاديات الضرائب

تلعب الضرائب بوصفها اقتطاعاً من دخول الأفراد وثرواتهم دوراً مهماً في اقتصاديات الدول كافة، فتستخدم بوصفها أداة من أدوات السياسة المالية في التأثير بالإنتاج والاستهلاك والادخار وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وفيما يأتي سنتناول دورها في المجالات المذكورة.

أولاً: الضرائب في الإنتاج:

تؤثر الضرائب على الإنتاج من جوانب مختلفة ويظهر تأثيرها ذلك من خلال تأثيرها في المتغيرات الاقتصادية أي من خلال أثرها في الكميات الاقتصادية الكلية

(الادخار، الاستهلاك، الاستثمار) ومن خلال تأثيرها على عناصر الإنتاج (العمل ورؤوس الأموال).

فمن خلال استخدامها لتمويل البرامج والأنشطة الاستثمارية من جهة، واستخدامها بوصفها أداة لتوجيه الاقتصاد القومي باتجاه الاستثمارات المرغوبة، ومن خلال الحوافز والإعفاءات والامتيازات، من جهة أخرى تعمل في اتجاه زيادة الإنتاج القومي. فالإعفاءات الضريبية تعمل على زيادة معدل العائد من رأس المال، فتتجه رؤوس الأموال للاستثمار في الفروع التي تخضع لتلك الإعفاءات ويتحول نمط الاستثمار في الأنشطة الاستثمارية غير المعفاة إلى الأنشطة الاستثمارية المعفاة.

كما تعمل الضرائب على حماية الإنتاج المحلي من خلال رفع أسعار الضرائب الجمركية على السلع المستوردة فيعمل ذلك على إقبال الأفراد على شراء السلع المصنعة محلياً وبالتالي فإن زيادة الطلب ستعمل على زيادة الإنتاج.

كما قد تؤدي الضرائب إلى آثار توسيعية في الإنتاج من خلال ما يعرف بالضريبة المحفزة، إذ يلجأ المنتجون تدفعهم رغبتهم في المحافظة على دخولهم السابقة قبل فرض الضريبة إلى خفض نفقات الإنتاج، وإلى رفع الإنتاجية ومن ثم التوسع في الإنتاج.

أما الآثار السلبية للضرائب فهي أن ضرائب الدخل المرتفعة من شانها إضعاف حوافز العمل والإنتاج لدى الأفراد، في حين تعمل الضرائب المعتدلة على زيادة إنتاجهم لتعويض ما يلحق دخولهم من نقص نتيجة الضريبة.

كما تؤثر الضريبة على الإنتاج من خلال تأثيرها في القدرة على العمل، وكون أن الضريبة اقتطاع من دخول الأفراد، فيعني ذلك ولاسيما للعاملين نقص استهلاكهم من السلع الضرورية وبالتالي النقص في قدرتهم على العمل.

كما تؤثر الضريبة في الإنتاج من خلال تأثيرها في حجم الاستثمار، إذ يعتمد الأخير على حجم المدخرات فإذا أدت الضريبة إلى نقص الدخول أدى ذلك إلى نقص المدخرات.

ثانياً: أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار:

من المعروف أن الدخل هو مصدر كل من الاستهلاك والادخار، وحيث أن الضرائب لا تتعدى كونها اقتطاعاً نقدياً من دخول الأفراد، فإنها تؤدي إلى نقص في مكونات الدخل من استهلاك وادخار. ويختلف مدى التأثير باختلاف الفئة التي يقع عليها عبء الضريبة وعلى نوع الضريبة وعلى درجة مرونة عرض السلعة والطلب عليها.

فإذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الغنية المتميزة بانخفاض ميلها الحدي للاستهلاك، وارتفاع ميلها الحدي للادخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في ادخار تلك الطبقة مقارنة باستهلاكها، أي أنها ستضحي بالادخار لصالح الاستهلاك، أما إذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الفقيرة المتميزة وعلى العكس من الطبقة الغنية بارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك، وانخفاض ميلها الحدي للادخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في الاستهلاك، ذلك لأن هذه الضريبة ستؤدي إلى خفض في القدرة الشرائية لهذه الطبقة وبالتالي انخفاض الطلب على السلع والخدمات.

غير أن هذا الطلب لا يتأثر بنسبة واحدة، بل يتفاوت من سلعة إلى أخرى تبعاً لدرجة مرونة الطلب، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر الطلب عليها بنسبة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن.

كما يختلف تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار تبعاً لنوع الضريبة فالضرائب المباشرة وهي تتخذ من الدخل وعاءً لها يكون أثرها في الادخار أكثر منه في الاستهلاك، لأن الطبقة الغنية هي المتحملة – غالباً – لعبء هذه الضرائب لأن الادخار أكثر مرونة من الاستهلاك بالنسبة للتغيرات الحاصلة في الدخول. ويجب أن ننوه هنا إلى أن خفض الادخار لدى الأفراد سيؤدي بطبيعة الحال إلى تكوين ادخار نقدي إجباري لصالح الدولة.

أما الضرائب غير المباشرة وهي تقع على السلع والخدمات فإنها بطبيعة الحال ستؤدي إلى رفع أثمان تلك السلع، وبالتالي خفض الاستهلاك بنسبة أكبر من خفض الادخار، وتكوين ادخار إجباري لصالح الدولة، كما أنها وهي تؤدي إلى خفض حجم المبيعات ستؤدي بلا شك إلى خفض مدخرات أرباب الأعمال.

ثالثاً: أثر الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي:

تعمل الضرائب عموماً على تحقيق الاستقرار الاقتصادي سواء لمعالجة حالة الكساد أو لمعالجة حالة التضخم. والواقع أنه لا يمكن دراسة الضرائب، أو تتبع آثارها بمعزل عن دراسة آثار الإنفاق وتتبع آثاره، بل الأصح هو تتبع آثارهما معاً في إطار السياسة المالية بشقيها السياسة الإنفاقية والسياسة الضريبية، ومع ذلك ولأسباب منهجية سنتناول فيما يأتي دور الضرائب في هذا المجال لاسيما وأننا قد تناولنا فيما سبق دور النفقات في هذا الموضوع.

دور الضرائب في حالة التضخم:

سبق لنا عند الكلام عن دور النفقات العامة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي تناول موضوع التضخم وأسبابه والفجوة التضخمية. ولا شك أن دور الضرائب يتحدد من خلال العمل على امتصاص القوة الشرائية الزائدة، أي العمل على خفض الطلب الكلي، ولا يتم ذلك إلى من خلال زيادة الضرائب الحالية، أو فرض ضرائب جديدة.

ومن المعروف أن الضرائب عديدة ومتنوعة وزيادة حجم كل منها يؤثر في اتجاه معين، فزيادة ضريبة الدخل مثلاً عن طريق زيادة نسب الاستقطاعات الضريبية سيؤدي إلى انخفاض حجم الإنفاق الاستهلاكي للأفراد والعائلات، مما يؤدي إلى تقليص ملحوظ في الفجوة بين إجمالي الإنفاق القومي (الطلب) وإجمالي الإنتاج القومي (العرض) أي تقليص الفجوة التضخمية.

كما أن زيادة الضرائب غير المباشرة التي تفرضها الدولة على السلع والخدمات ولاسيما السلع الكمالية يمكن أن تؤدي إلى الحد من إجمالي الطلب على السلع والخدمات بأنواعها كافة، ومع ذلك نفضل الضرائب المباشرة ولاسيما ضرائب الدخل على الضرائب غير المباشرة فالأولى تؤدي إلى زيادتها إلى إنقاص الدخول، وبالتالي إلى إنقاص الاستهلاك وخفض الطلب الفعلي وخفض الأسعار، أما الثانية فتودي الزيادة فيها، وهي تتصل من المنتج إلى المستهلك إلى اندماجها مع ثمن السلعة، وبالتالي زيادة الأسعار في حين أن الهدف هو خفض الأسعار لا زيادتها.

دور الضرائب في حالة الانكماش:

إذا كان التضخم يولد الفجوة التضخمية فإن الانكماش ينتج عنه ما يعرف بالفجوة الانكماشية، وإذا كانت الإجراءات المتخذة لمحاربة التضخم تتم من خلال خفض الإنفاق الحكومي وزيادة الضرائب، فإن حالة الانكماش تتم معالجتها بإجراءات معاكسه، هي زيادة الإنفاق وخفض الضرائب بهدف رفع الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل، أو بعبارة أخرى العمل على خلق القوة الشرائية بهدف القضاء على الفجوة الانكماشية، ويتطلب ذلك تخفيض الضرائب المفروضة على الدخول المنخفضة للاستهلاك تشجيعاً له، وتخفيض الضريبة على أرباح الاستثمارات رفعاً للميل الحدي للاستثمار، كما يتطلب رفع الضرائب على الشركات محاربة الادخار، ورفع الضرائب على الأرباح غير الموزعة وغير المستثمرة.

وإذا كانت الآثار النهائية للضريبة لا تتحدد إلا في نطاق الآثار المترتبة على الأوراق المالية الأخرى وهو الإنفاق العام، فإن الأثر الناتج عن خفض الضرائب في معالجة الانكماش يكون فورياً، أي أسرع أثراً من زيادة الإنفاق إذ يحتاج الأخير إلى قرارات حكومية بشأن نوع الإنفاق ونوعية المشروعات المقترحة، وما يعقب ذلك من طرح للمشروعات في المناقصات وتجهيز العقود... الخ.

الفصل الرابع
القروض العامة

القـرض العـام يعـد مـصدراً مـن مـصادر الإيـرادات العامـة يـضاف إلى مـصادرها الأخـرى المتمثلـة بالـضرائب وإيـرادات الـدومين الخـاص والإعانـات والرسـوم والإصـدار النقدي الجديد.

والقرض مصدر تلجأ إليه الدولة عندما تعجز مواردها الأخرى عن تغطيـة نفقاتها سواء الجارية منها أو الاستثمارية وبخاصة عندما تصل الضرائب إلى حدها الأقصى أو لمعالجة وضع اقتصادي معين كحالة التضخم وكذلك عندما يكون للضرائب ردود فعل عنيفة لدى المكلفين بها.

وستكون دراستنا للقرض في أربعة مباحث تتناول في الأول منها التعريف بالقرض والثاني أنواع القروض والثالث التنظيم الفني للقرض والرابع آثار القروض العامة.

المبحث الأول
التعريف بالقروض العامة

لغرض التعرف على القرض ستتناوله بالدراسة من بعض الجوانب وهـي القـرض في الفكر المالي ثم تعريف القرض ثم التمييز بينه وبين الضريبة.

أولاً: القرض في الفكر المالي:

يتنازع الموقف من القرض نظريتان في الفكـر المـالي همـا النظريـة الماليـة التقليديـة والنظرية المالية الحديثة[1].

1. موقف النظرية المالية التقليدية:

تذهب النظريـة الماليـة التقليديـة إلى أن القـرض والإصـدار النقـدي الجديـد مـصادر استثنائية لا يجوز الالتجاء إليهما إلا في أضيق الحدود وتفسر هذه النظرية بما يأتي:

(1) يراجع حول هذا الموضوع ما يأتي:

د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص215- 221.

د. عبد العال الصكبان، المالية العامة، المرجع السابق، ص429- 437.

د. رفعت المحجوب، المالية العامة، الإيرادات العامة، المرجع السابق، ص203- 205 و 249- 254.

د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 406- 412.

د. باهر محمد عتلم، المرجع السابق، ص16/- 175.

- تؤمن النظرية المالية التقليدية بأن التوازن الاقتصادي يتحقق تلقائياً ومن ثم لا حاجة لتدخل الدولة عن طريق القرض وإلا أخلت بهذا التوازن.
- تذهب النظرية التقليدية إلى أن الإنفاق العام للدولة إنفاق استهلاكي يؤدي إلى تحطيم للقيمة الإنتاجية وحيث أن الدولة لا تلجأ إلى القرض إلا في حالة عجز مواردها الأخرى عن تغطية نفقاتها ولذا فإن لجوء الدولة إلى القرض سوف يعمل على تخفيض المدخرات الفردية مصدر تمويل الاستثمارات كما انها تنافس الأفراد في الحصول على المدخرات يؤدي إلى ارتفاع أسعار الفائدة.
- يذهب التقليديون إلى ان القرض لا يعد مصدراً حقيقياً كالضرائب والرسوم على أساس أن إطفاء القرض سوف يتم عن طريق هذه الأخيرة ولذا فهي ضريبة مؤجلة وتؤدي إلى تحميل الأجيال القادمة بعبئها ولذا لا يسمح التقليديون بالقرض إلا في حالة استفادة الأجيال القادمة من منافع النفقات العامة التي استخدمت حصيلة القرض في تمويلها.

2. موقف النظرية المالية الحديثة:

تنحى النظرية المالية الحديثة في موقفها من القرض منحاً آخر مختلفاً تماماً عن منحى النظرية المالية التقليدية، ولذا فلا تمانع في الالتجاء إلى القرض متى استدعت ذلك الظروف المالية والاقتصادية للدولة وترفض كل الرفض مبررات النظرية التقليدية للأسباب التالية:

- لا صحة لافتراض النظرية التقليدية بأن التوازن الاقتصادي يتحقق تلقائيا فقد أثبتت الظروف خطأ هذه الفرضية وعليه فالمطلوب من الدولة عن طريق سياستها المالية التدخل المباشر لأحداث ذلك التوازن كاستخدام القرض أداة للتوجيه الاقتصادي وبخاصة لمنع تقلباته.
- أما عن الخوف من القروض العامة بسبب أنها تؤدي إلى آثار سيئة في التكوين الرأسمالي على فرض أن القروض العامة تؤدي وهي تقتطع من مدخرات الأفراد إلى الإضرار باستثماراتهم. كما أنها أيضاً تؤدي إلى الارتفاع بأسعار الفائدة نتيجة منافسة الدولة للأفراد في الحصول على رؤوس الأموال. فإنه لا يمكن التسليم بالمسوغات السابقة. فتجربة الدول الرأسمالية المتقدمة أثبتت أنه في فترات الركود الاقتصادي لا تكمن المشكلة في نقص الادخار، وإنما عدم وجود فرص للاستثمار وهو ما يسبب نقص في الطلب الفعلي اللازم لامتصاص المنتجات عند

مستوى التشغيل الكامل. ومن ثم فإن القروض وهي تؤدي إلى امتصاص المدخرات الفردية الزائدة عن الحاجة للاستثمار لا تعمل على إنقاص الطلب الفعلي، وإنما يمكن عن طريق زيادة نفقاتها العمل على تنشيط الطلب الفعلي كما أن الدولة يمكنها وهي تملك زمام السياسة النقدية أن تتحكم في كمية عرض النقود ومن ثم في أسعار الفائدة وتعمل على إنقاصه في حالة ارتفاعه.

- أما الحجة القائلة بأن القروض لا تعد إيراداً حقيقياً وإنما هي ضريبة مؤجلة فهو قول غير صحيح لأن الدولة لا تلجأ إلى القروض لتمويل إنفاق استهلاكي وإنما في الغالب لتمويل إنفاق استثماري، يعمل على زيادة الإنتاج القومي ومن ثم زيادة الطاقة الضريبية فلا تلجأ الدولة مستقبلاً إلى زيادة أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة. كما أنها – أي القروض- لا تؤدي إلى إلقاء العبء على الأجيال المستقبلية وإنما توزع العبء أو القوة الشرائية بين الجيلين الحاضر والمستقبل، فالأجيال الحاضرة تتحمل عبء القرض في شكل اقتطاع من دخولها والأجيال المستقبلية تتحمل أصل القرض وفوائده غير أنها تستفيد من القرض من ناحية أخرى إذ تتم عن طريق القرض تمويل الإنفاق الاستثماري حيث سيظهر أثر ذلك باستثمار الأجيال المستقبلية وهكذا ترى النظرية الحديثة أن القروض يعد مصدراً حقيقياً للإيرادات العامة.

ثانياً: تعريف القرض:

مهما تعددت تعريفات القرض فلا يتعدى كونه (عقداً تبرمه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة مع الجمهور أو مع دولة أخرى تتعهد بموجبه على سداد أصل القرض وفوائده عند حلول موعد السداد وذلك طبقاً لإذن يصدر من السلطة المختصة) .

1. القرض العام عقد:

لكل عقد طرفان وعقد القرض كبقية العقود الطرف الأول فيه هي الدولة أو إحدى هيئاتها العامة وهما الجانب المستدين (المقترض) والطرف الثاني هو الجمهور أو دولة أخرى وهما الجانب الدائن (المقرض) ويتعهد الجانب الأول بتسديد مبلغ القرض عند حلول موعد الوفاء كما يتعهد بتقديم فائدة على القرض وفقاً لنصوص العقد. أما الجانب الآخر فيتعهد بتقديم مبلغ القرض إلى الجانب الأول.

2. القرض العام يصدر طبقاً لأذن من السلطة المختصة:

حتى يصبح القرض مشروعاً لا بد من صدور اوامر به من السلطة المختصة سواء كان البرلمان أو اية سلطة تشريعية اخرى ومن ثم لا يجوز للدولة أن تبرم قرضاً مع اية جهة قبل ذلك الإذن حتى يتمكن البرلمان أو ما يماثله من احكام رقابته على موارد الدولة وأوجه إنفاقها. ويقتصر هذا الإذن غالباً على المبادئ الأساسية. كتحديد مبلغ القرض ومدته ومعدل فائدته وتترك الأمور الفنية في القرض إلى السلطة التنفيذية.

والسؤال المطروح هو لماذا يعقد القرض بقانون ؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول أن أسباب ذلك هي[1] أن القرض العام هو أحد الإيرادات العامة للدولة له آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية شأنه في ذلك شأن الإيرادات العامة الأخرى كالضرائب مثلاً، ولذا يتطلب الأمر خضوعه لموافقة الشعب تأكيداً لمبدأ رقابة السلطة التشريعية على أعمال الإدارة وحتى لا تندفع الدولة في عقد القروض تحقيقاً لأهداف سياسية فكم من دول وممالك فقدت سيادتها واستقلالها من جراء القروض المتراكمة في ذمتها، بالإضافة إلى أن تمويل القرض عند السداد يتم عن طريق الضرائب وحيث أن الأخيرة تفرض بقانون يتطلب الأمر فرض القروض بقانون.

وفي الأردن تصدر القروض العامة بقانون يتضمن أحكاماً قانونية عامة مجردة وآمره قانون الدين العام وإدارته رقم 26 لسنة 2001 حيث تناول هذا القانون الجوانب الفنية في عقد القرض وحدد أهداف تلك القروض في المادة السادسة منه وهي:

أ. تمويل عجز الموازنة العامة.

ب. دعم ميزان المدفوعات.

ج. تمويل المشروعات ذات الأولوية الوطنية المدرجة في الموازنة العامة.

د. توفير التمويل اللازم لمواجهة الكوارث وحالات الطوارئ .

هـ. إعادة هيكلة المديونية الداخلية والخارجية.

(1) يراجع بشأن ذلك:

- د. عصام بشور، مرجع سابق، ص 352 .
- د. يوسف شباط، مرجع سابق، ص 375.
- د. سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار النشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 240.
- د. جهاد الخصاونة، مرجع سابق، ص 375.

والسؤال الثاني الذي يجب طرحه هو: ما هي طبيعة القرض العام[1] ؟

إن عقد القرض إدارياً للأسباب التالية:

- أنه عقد يتعلق بنشاط مرفق عام يسعى لتحقيق منفعة عامة.
- أنه يتضمن شروطاً استثنائية غير مألوفة في عقود القانون الخاص كالمزايا المالية من إعفاءات ضريبية وفوائد مرتفعة وحوافز ومكافآت.

ثالثا: المقارنة بين الضريبة والقرض:

قد يقترب القرض من الضريبة كونهما يمثلان في الحقيقة مصدراً من مصادر الإيراد العام غير أنهما يختلفان فيما يأتي:

1. التخصيص:

من خصائص الضريبة التقليدية أنها مورد غير مخصص بمعنى أنها لا تخصص لنوع معين من الإنفاق على عكس الحال بالنسبة للقرض حيث أنه إيراد يخصص لإنفاق معين[2].

2. المقابل:

من خصائص الضريبة أنها فريضة بلا مقابل في حين أن القرض له مقابل معين متمثلاً بالفوائد المدفوعة للأشخاص المكتتبين.

3. الإرادة المنفردة:

الضريبة تنشأ بإرادة الدولة المنفردة على أساس فكرة التضامن الاجتماعي في حين أن القرض ينشأ على أساس تعاقدي.

4. طبيعة الإيراد:

الضريبة إيراد نهائي للدولة أما القرض فهو إيراد مؤقت يسدد عند حلول ميعاد السداد ولذا فبينما تؤثر الضريبة على جانب الإيراد فقط عند التحصيل يؤثر القرض على جانب الإيراد في الميزانية عند التحصيل وجانب الإنفاق في الميزانية عند السداد.

---

(1) نفس المرجع السابق.

(2) أصبحت قاعدة عدم التخصيص في الضريبة مثار شك كتاب المالية العامة حيث أصبح من الممكن أن تفرض الضريبة ويخصص حصيلتها نقداً لتمويل إنفاق معين.

المبحث الثاني

أنواع القروض[1]

يمكن أن نقسم القروض تبعاً للزاوية التي تنظر إليها إلى عدة أنواع كما يلي:
من حيث إرادة المقرض إلى قروض اختيارية وقروض إجبارية.
ومن حيث مصدر القرض إلى قروض خارجية وقروض داخلية.
ومن حيث أجل القرض إلى قروض قصيرة الأجل وقروض طويلة الأجل وسندرس هذه الأنواع فيما يأتي على التوالي:

أولاً: القروض الإجبارية والقروض الاختيارية:

الأصل في القرض أن يكون اختيارياً ولذا يعد عنصر الاختيار الفارق الأساس بين القرض والضريبة ومع ذلك فقد تلجأ الدولة في حالات معينة إلى القروض الإجبارية[2].

والقروض الاختيارية هي التي تعلن الدولة عن مقدارها وشروط الاكتتاب بها وموعد سدادها ثم تترك للجمهور حرية الإقراض أو عدمه، أما القروض الإجبارية فهي تلك القروض التي تستعمل فيها الدولة مالها من سلطة في إجبار الجمهور على إقراضها.

وقد يتحقق الإجبار في القرض بصفة مباشرة، حينما تلزم الدولة مواطنيها بالاكتتاب بقروضها على أساس وعد منها برد تلك القروض، وقد يتحقق الإجبار بشكل غير مباشر حينما تعمل الدولة على فرض رقابة شديدة على الائتمان الخاص بقصد تقييده وتوجيه المدخرات الفائضة إلى القروض العامة وتكون هذه الوسيلة ناجحة حينما تكون كثير من هيئات الاقتراض تابعة إلى الدولة (صناديق التوفير،

---

(1) انظر حول ذلك ما يأتي:
- د.عادل حشيش، المرجع السابق، ص451- 459
- أستاذنا المرحوم د.السيد عبد المولى/ المرجع السابق، ص413- 418
- أستاذنا المرحوم د.عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص430- 437
- د.د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص322- 332

(2) من بين هذه الحالات ضعف ثقة الأفراد في الدولة بحيث لا يقبلون على إقراضها أو في حالات التضخم حيث يؤدي إلى التدهور في قيمة النقود مما يؤدي إلى انخفاض قيمة الأموال المقترضة والفوائد المستحقة عليها. انظر:

- Dalton, OpCit, PP.175-179.

البنوك المؤممة، صناديق التأمينات الاجتماعية) وفي هذه الحالة لا نكون بصدد إلزام قانوني مباشر يجبر الأفراد والهيئات على الاكتتاب وإنما تقبل تلك الأطراف على الإقراض لعدم وجود قرض آخر لاستغلال مدخراتهم.

والشكل الشائع له أن تستلف الدولة في بنك الإصدار لقاء منحة حق إصدار أوراق نقدية جديدة.

ويمكن أن نرد أهم الظروف التي تلجأ الدولة فيها إلى القروض الإجبارية إلى ثلاثة أمور:

1. الرغبة في امتصاص القوة الشرائية في أوقات التضخم المالي على أن تعيد الدولة المبالغ المقترضة بعد انتهاء الظروف.
2. كثيراً ما تلجأ الدولة وهي تقوم بالإصلاح الزراعي أو بتأميم المشروعات الخاصة إلى صرف التعويض بشكل سندات تستحق خلال فترة زمنية معينة. وواضح أن الغرض من ذلك ليس هو الحصول على مورد مالي جديد بقدر ما هو رغبة من الدولة في عدم سداد التعويض دفعة واحدة مما يؤدي إلى زيادة كبيرة في النفقات العامة للدولة أو قد يكون الغرض هو استهلاك قيمه هذه السندات تدريجياً عن طريق ما تتعرض له من تآكل في قيمتها الحقيقية بسبب التضخم أو قد يكون القرض هو إتمام عملية الإصلاح الزراعي في جو هادئ بتقرير التعويض على أن تقوم الدولة فيما بعد بإلغاء هذه التعويضات.
3. وقد تلجأ الدولة عند حلول أجل سداد قرضها الاختياري إلى مد ذلك الأجل ويعني ذلك نشوء قرض إجباري جديد ويعني ذلك أن الدولة تعيد بإرادتها المنفردة اقتراض المبالغ التي حل أجلها لمدد جديدة.

ثانياً: قروض خارجية وقروض داخلية:

إذا كان التمييز بين القروض الاختيارية يتم على أساس وجود عنصر الاختيار في الاكتتاب من عدمه فإن التمييز بين القروض الداخلية والخارجية إنما يتم على أساس مصدر القرض فإذا كان مصدره خارجياً عدّ القرض خارجياً وإن كان مصدره داخلياً عد القرض داخلياً... ومن ثم فطابع القرض يتحدد بمكان إصدار القرض فإذا تم إصداره في السوق الداخلية أي في السوق الوطنية عد القرض داخلياً أما إذا تم إصداره في أسواق دولة أخرى عد القرض خارجياً.

ويذهب المشرع الأردني في تعريفه للقرض الداخلي أو الخارجي معتمداً على معيار آخر هو العملة التي يجب بها سداد القرض، فإن كانت هي العملة الوطنية عد القرض داخلياً وإن كانت العملة بغير الدينار الأردني عدت القرض خارجياً حيث تنص المادة (2) من قانون الدين العام وإدارته رقم 26 لسنة 2001 على أن الدين الخارجي هو (الدين العام الواجب السداد بغير الدينار الأردني) والدين الداخلي هو (الدين العام الواجب السداد بالدينار الأردني).

ومن الضروري الإشارة إلى الفروق المهمة بين القرض الداخلي والقرض الخارجي والتي يمكن إجمالها فيما يأتي:

1. أن القرض الداخلي يحقق للدولة الحصول على جزءاً من القوة الشرائية بالعملة المحلية نتيجة لما يوفره لها من عملات محلية في حين أن القرض الخارجي يحقق للدولة المقترضة قوة شرائية بالعملات الأجنبية وهو ما يؤلف أهمية كبيرة لها خاصة في حالة عجز ميزان مدفوعاتها أو حالة معاناتها من النقص في احتياطاتها من العملات الصعبة اللازمة لتمويل حاجتها من المعدات الإنتاجية اللازمة لسير عملية التنمية الاقتصادية الأمر الذي يمثل عنق الزجاجة في عملية التنمية الاقتصادية في البلدان النامية.
2. إن القرض الداخلي لا يعدو أن يكون نقلاً للقوة الشرائية من فئة إلى أخرى دون أن يؤدي في النهاية إلى زيادة القوة الشرائية في التداول[1] أو بعبارة أخرى فهو لا يؤدي إلى زيادة القوة الشرائية وإنما إلى نقل جزء من هذه القوة من أيدي الأفراد المكتتبين بالقرض إلى الدولة في حين أن القرض الخارجي يؤدي إلى زيادة في القوة الشرائية للدولة المقترضة بما يعطيه للاقتصاد القومي من قوة شرائية خارجية تسهل عملية تمويل للتنمية الاقتصادية ويكون في هذه الحالة أداة تساعد على زيادة النمو الاقتصادي بما يعكسه الأخير من زيادة في معدلات التشغيل والعمالة داخل الدولة.
3. يحمل القرض الداخلي الاقتصاد القومي عبء الادخار الذي يمثله أي عبء الحرمان من الاستهلاك وهو ما يؤلف عبئاً عينياً على الجيل الحاضر. في حين نجد أن القرض الخارجي يعفي الجيل الحاضر من عبء هذا الادخار.

(1) يكون ذلك صحيحاً عندما لا يكون مصدر تمويل القرض مدخرات خاملة.

ثالثاً: القروض قصيرة الأجل والقروض طويلة الأجل[1]:

وأخيراً يمكن التمييز بين القروض على أساس موعد سداد القرض فنكون أمام قروض طويلة الأجل إذا كان موعد سدادها طويلاً[2]. والقروض القصيرة الأجل هي القروض التي تدفع في فترة قصيرة لا تزيد عن السنة وتعقدها الدولة بقصد مواجهة بعض احتياجاتها المالية المؤقتة خلال السنة المالية حيث تصدر الدولة ما يعرف بأذونات الخزانة العادية أو غير العادية لتغطية العجز في موازنتها سواء كان عجزاً نقديا أو حقيقياً.

ويرجع العجز النقدي المؤقت الذي يستعمل أذونات الخزانة العادية في تغطيته إلى تأخر حصيلة الضرائب المباشرة فتقوم الخزانة العامة بإصدار أذونات تقدمها إلى البنك المركزي والبنوك التجارية والحصول على مقابلها مما يؤدي ذلك إلى زيادة الكمية النقدية في التداول.

ومن ثم فالعجز المؤقت يحدث في ميزانية غير متوازنة بسبب العجز الناتج عن عدم وجود تطابق زمني بين الإيرادات والمصروفات فهناك مصروفات تتركز في بعض شهور السنة كفوائد الدين العام ونفقات تتوزع على شهور السنة بانتظام كمرتبات العاملين مثلاً. أما جانب الإيرادات فلها توزيعها الخاص الأمر الذي قد يؤدي إلى ارتفاع في جانب النفقات في بعض شهور السنة لا يقابله ارتفاع مماثل في جانب الإيرادات فتقع الميزانية في العجز الذي تتولى الدولة تغطيته عن طريق أذون الخزانة العادية وتتولى تسديد هذه الأذون خلال نفس السنة المالية.

أما العجز الحقيقي فتقوم الدولة بمواجهته عن طريق أذون الخزانة غير العادية إذا كانت ظروف سوق المال لا تشجع على إصدار قروض بعيدة الأجل.

ومن ثم الفارق الأساس بين أذون الخزانة العادية وغير العادية هي أنه الأولى تستحق خلال فترة السنة المالية في حين أن استحقاق الثانية يتجاوز السنة المالية التي

---

(1) تعتبر القروض قصيرة الأجل أو طويلة الأجل من قبيل القروض المؤقتة حيث يوجد إلى جانبها ما يعرف في الأدب المالي بالقروض المستديمة وهي القروض التي لا تحدد الدولة تاريخاً معيناً لسدادها مع الالتزام بدفع الفوائد عنها على عكس القروض المؤقتة الذي يحدد عقد القرض تاريخ سدادها.

(2) هناك أيضاً ما يعرف بالقروض المتوسطة الأجل وهي القروض التي تزيد مدتها عن سنة وغالباً لا تتجاوز مدتها العشر سنوات ومع ذلك يذهب البعض إلى اعتبار القرض متوسط الأجل إلى كانت مدة سداده تتراوح بين عشر سنوات إلى خمس عشرة سنة.

صدرت فيها. أما القروض طويلة الأجل فتلجأ إليها الدولة عند حصول عجز حقيقي في موازنتها للقيام بمشروعات إنتاجية أو لتمويل نفقات استثنائية عن طريق إصدار سندات بعيدة الاستحقاق ويطلق على القروض قصيرة الأجل الذي تمثله أذونات الخزانة العادية وغير العادية "بالدين السائر" وعلى القروض متوسطة الأجل أو طويلة الأجل والذي تمثله السندات "بالدين المثبت". والدين المثبت إما أن يكون قابلاً للتسديد او غير قابل للتسديد بمعنى أما أن يحدد له أجل للوفاء أو أن يترك اجل الوفاء به للدولة وظروفها ويسمى الأخير بالدين المستديم أو المؤجل.

وتختلف القروض قصيرة الأجل عن القروض متوسطة الأجل أو طويلة الأجل فيما يأتي:

1. يكون سعر الفائدة منخفضاً في القروض قصيرة الأجل ومرتفعاً في القروض متوسطة الأجل وطويلة الأجل.
2. تجري العادة على أن المكتتبين بالقروض قصيرة الأجل هم البنوك المركزية والبنوك التجارية والمؤسسات المالية الأخرى في حين أن المكتتبين بالقروض متوسطة الأجل وطويلة الأجل هم الجمهور بالإضافة إلى الجهات المشار إليها آنفاً وأسباب ذلك ارتفاع مبالغ الأذونات وانخفاض أسعار فائدتها.
3. يتحدد تاريخ واحد للوفاء بالقروض قصيرة الأجل في حين قد يتحدد تاريخان للوفاء بالقروض متوسطه وطويلة الأجل. يمكنها التسديد في أقربهما ويجب عليهما التسديد في أقصاهما وتلجأ الدول إلى ذلك رغبة في التخفيف من عبء القرض عن طريق القيام بسداده في التاريخ الأقرب إذا سمحت ظروفها المالية بذلك فإن لم تتمكن فتكون ملزمة بسداده في التاريخ المحدد. وفي الأردن تنص الفقرة (ب) من المادة (12) من قانون الدين العام وإدارته رقم 26 لسنة 2001 على أنه (لا يجوز أن تزيد المدة الواقعة بين تاريخ إصدار السندات وتاريخ الوفاء بها على ثلاثين عاماً) .

المبحث الثالث

التنظيم الفني للقروض العامة[1]

يتطلب الأمر لإصدار القرض تنظيمات فنية معينة تتصل بعملية الإصدار من حيث الاختصاص في إصدار القرض ومبلغه وسعر فائدته وسعر إصداره وأنواع السندات المصدرة وفئاتها وأساليب الاكتتاب وتنتهي بانقضاء القرض العام.

وهذه الجوانب المتعددة ستكون محلاً للدراسة وعلى الوجه الآتي:

أولاً: نظام إصدار القروض العامة

ثانياً: انقضاء القروض العامة

أولاً: نظام إصدار القروض العامة:

يقصد بعملية إصدار القروض العامة الإجراءات التي تحصل الدولة بموجبها على المبالغ المكتتب بها في سندات القرض من المكتتبين مقابل تعهدها برد أصل القرض مع فوائده عند حلول آجال الوفاء المحددة وتتضمن مبلغ القرض وسعر الفائدة وأنواع السندات وطرق الاكتتاب. ونظراً لخطورة القرض، وما يمكن أن يترتب عليه من أعباء مالية كبيرة فقد أصبح من المبادئ الدستورية المستقرة في معظم دساتير العالم أن يتم إصدار القرض بقانون، ذلك لأن الضريبة تصدر بقانون وحيث أنها تعد مصدراً من مصادر تسديد القرض فيجب أن تصدر القروض هي الأخرى بقانون. ومع ذلك فالملاحظ أن القانون الذي يصدر بموجبه القرض لا يتضمن قواعد آمره توجه للقائمين بالدولة ومن ثم لا يعدو أن يكون قانوناً شكلياً شأنه شأن قانون ربط الموازنة العامة ويستثنى من ذلك القوانين الخاصة بالقروض الإجبارية حيث يتضمن قواعد أخرى توجه إلى القائمين في الدولة وتستخدم فيها الدولة سلطة الجبر والإلزام.

---

(1) انظر حول ذلك:

- د.السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص ص418- 430
- د. محمود رياض عطية. المرجع السابق، ص ص 333- 361
- د. هاشم الجعفري، "مبادئ المالية العامة والتشريع المالي" بغداد 1961، ص ص277- 287
- د. رفعت المحجوب: الإيرادات العامة، المرجع السابق، ص ص 206- 210 و ص ص219- 221
- Dalton: Op, Cit, PP. 187-204. p.278.

1. مبلغ القرض العام (قيمته):

من المتعارف عليه أن مبلغ القرض قد يكون محدداً بمبلغ معين عند إصداره أو قد لا يحدد مبلغاً معيناً عند إصداره.

القرض محدد القيمة:

قد يحدد القرض منذ البداية بمبلغ معين، ويتم على أساس ذلك إصدار السندات الخاصة بالاكتتاب بذلك المبلغ وفي حدوده حيث يقفل باب الاكتتاب بمجرد تغطيته أو بانتهاء المدة المحددة للاكتتاب فإذا تم تحصيل مبالغ تزيد عن قيمة القرض عند الاكتتاب فإن الدولة تصدر قراراً بتخفيض تلك المبالغ لتساوي في النهاية القيمة المحددة للقرض عند إصداره ويتم ذلك بطريقة حسابية تطبق على الاكتتاب فيه، غير أن الدولة أحياناً ورغبة منها في تحقيق نوع من العدالة في توزيع سندات القرض قد تعفي صغار المكتتبين من ذلك التخفيض وتقصره على كبار المكتتبين وتأخذ الدول ذات المكانة المالية الجيدة والاستقرار الاقتصادي بهذا الأسلوب في إصدار قروضها. وفي الأردن تنص الفقرة (أ) من المادة (12) من قانون الدين العام على (تحديد القيمة الاسمية الإجمالية لأي إصدار من إصدارات السندات الحكومية في شروط ذلك الإصدار).

القرض غير المحدد القيمة:

قد لا تحدد الدولة قيمة القرض وإنما تستعيض عن ذلك بتحديد تاريخ معين لينتهي الاكتتاب عند نهايته ومن ثم يتحدد مقدار القرض بقيمة السندات التي تم اكتتاب الجمهور بها عند نهاية المدة ويحدث ذلك في حالة ما إذا كانت الدولة بحاجة إلى أموال كثيرة كما هي الحال في أوقات الحروب أو الأزمات الاقتصادية. أو إذا خشيت الدولة عدم تغطية القرض لما في ذلك من زعزعة للثقة في مالية الدولة وكما هو الحال في الدول النامية حيث لا يتوفر للأفراد الثقة في ماليتها العامة وقدرة مواردها المالية على الوفاء بأصل القرض وفوائده.

2. سعر الفائدة:

لغرض حث الأفراد على الاكتتاب بسندات القرض تعطي الدولة لهم جملة مزايا تكون الفائدة السنوية من أهمها. وتراعي الدولة في تحديد الفائدة اعتبارات معينة منها. حالة الأسواق المالية ومركز ائتمان الدولة وحجم مبلغ القرض المطلوب ومدته واحتمال تغير سعر الفائدة والمزايا الأخرى التي تمنحها للمقرضين وغالباً ما يتحدد سعر

الفائدة مع سعر الفائدة السائد في السوق النقدية خوفاً من عدم الاكتتاب في سندات القرض إذا كان سعر فائدتها أقل من سعر الفائدة السائد في السوق النقدية.

وللفائدة سعران سعر اسمي وسعر حقيقي أما السعر الاسمي فيقصد به الفائدة المبين سعرها في سندات القرض وهي تنسب إلى مبلغ القرض المعترف به من الدولة أي الذي تتعهد برده.

أما سعر الفائدة الحقيقي فتنسب إلى المبلغ المدفوع فعلاً عند الإصدار وتعين الدولة مواعيد دفع الفوائد وقد جرى العمل على أن تدفع الفوائد المستحقة على قسطين حتى لا يضار صغار المكتتبين إذا طالت المدة عن ذلك ولا يرهق القائمون بتسوية العبء المالي للقرض إذا قصرت هذه المدة عن ذلك.

وقد يصدر القرض العام بأقل من سعر التكافؤ أو بسعر التكافؤ. فإذا كانت قيمة السند الاسمية 100 دينار وأصدرته الدولة بأقل من تلك القيمة كثمانين ديناراً مثلاً قيل أن القرض اصدر بأقل من سعر التكافؤ أي أن المكتتب يدفع ثمانين دينار وقت الاكتتاب ليقبض مئة دينار عن التسديد كجائزة سداد والهدف من ذلك ترغيب المكتتب على الاكتتاب بسندات القرض. أما في حالة ما إذا كانت قيمة السند مئة دينار وقام المكتتب بدفع القيمة الواردة في السند قيل أن القرض قد اصدر بسعر التكافؤ وإذا كان سعر الفائدة إحدى المزايا الترغيبية المهمة في حث الجمهور على الاكتتاب في سندات القرض فإن هناك جملة مزايا قد تعتمدها الدولة للغرض نفسه وهي:

أ. الامتيازات الضريبية:

لغرض حث الجمهور على الاكتتاب، تعمل الدولة على تقرير إعفاء لسندات القرض أو الفوائد المتحققة على ذلك السند أو كليهما من ضرائب الدخل وضرائب التركات وقد يصدر الإعفاء بالنسبة للضرائب المقررة وقت إصدار السندات أو يتجاوز ذلك ليشمل الضرائب التي تقرر مستقبلاً وقد لا يقتصر الإعفاء على الضرائب المباشرة بل يمتد ليشمل أيضاً الضرائب غير المباشرة كضريبة الطابع. ويترتب على ذلك الإعفاء ارتفاع أسعار الفائدة الحقيقية عن الفائدة الاسمية ولا شك أن هذا الأسلوب يؤدي إلى تحميل الميزانية العامة بأعباء مالية إذ أنه يضيع عليها مورداً مالياً كما أنه يمثل خروجاً على مبدأ المساواة أمام الضرائب ومن ثم فهو يمس مبدأ العدالة الضريبية ويتضح خطر ذلك إذا ما علمنا بأن الفئات التي تكتتب بالسندات عادة هي الفئات الغنية. ولذا يميل

بعضهم إلى إصدار السندات العامة بفائدة تنافسية مع خضوعها لكافة أنواع الضرائب شأنها في ذلك شأن السندات الخاصة.

وقد تقرر الدولة إمكان استخدام سندات القرض في سداد بعض الضرائب والديون الحكومية بقيمتها الاسمية ويؤخذ على ذلك أنه يؤلف استهلاكاً للقرض قبل حلول اجله وأنه يضعف حصيلة الضرائب.

وفي الأردن أعفى المشرع الضريبي كلياً أو جزئياً وتبعاً للشخص المستفيد الفوائد التي يحصل عليها المكلف بالضريبة وتكون ناشئة عن الاستثمار في أذونات الخزينة وسندات التنمية وإسناد المؤسسات العامة حيث جاء في البند (5) من الفقرة (ب) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته ما يلي (تعفى من الضرائب فوائد أذونات الخزينة وسندات التنمية وإسناد قرض الخزينة العامة وسندات المؤسسات العامة ... المستحقة لأي شخص باستثناء الفوائد المتأتية للبنوك والشركات المالية يعفى منها ما نسبته 25٪ من هذه الفوائد على أن لا يرد لأرباح هذه الشركات أي مبلغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة).

ب. الامتيازات القانونية:

في حالات كثيرة يحجم الجمهور عن الاكتتاب بسندات القرض خشية انخفاض قيمة السندات الحقيقية نتيجة انخفاض قيمة النقود ولذا تلجأ الدولة إلى بعض الوسائل لغرض مواجهة هذه الحالات تشجيعاً للجمهور على الاكتتاب وهي:

أ. تقرير سعر فائدة مرتفع جداً يعوض ما قد يطرأ من انخفاض في قيمة النقد غير أن هذا الأسلوب يعني اعتراف من الدولة باحتمالات انخفاض قيمة نقدها مما يؤدي إلى زعزعة الثقة في أوضاعها المالية والاقتصادية بالإضافة إلى ما تتحمله الدولة من أعباء مالية كبيرة نتيجة ذلك ولذا يعد أسلوبا غير مرغوب فيه.

ب. ربط قيمة السند الحقيقية بقيمة مال عيني ترتفع قيمته بارتفاع المستوى العام للأسعار (الذهب على سبيل المثال) أو بقيمة عملة أجنبية تتمتع بالثبات النسبي وربط السند بالأرقام القياسية للأسعار ويعد الأسلوب الأخير أي ربط قيمة السند بالأرقام القياسية للأسعار هو اكثر شيوعاً والأكثر قبولاً لدى كتاب المالية العامة لكونه معياراً واقعياً يحيط باتجاه مستوى الأسعار خلال مدة القرض. على عكس الحال إذا ما اتخذ الذهب أو العملات الأجنبية أساسا لذلك حيث يتضمن

اعترافاً صريحاً من جانب الدولة بعدم الثقة بعملتها الوطنية كما ان احتمالات تغير الذهب في اتجاه الصعود يؤدي إلى عواقب مالية وخيمة.

3. أنواع السندات المصدرة وفئاتها:

تتخذ القروض العامة شكل سندات حكومية تصدرها الدولة وتطرحها في عملية الاكتتاب العام وقد تكون هذه السندات اسمية أو لحاملها أو مختلطة.

أ. السندات الاسمية (السند المسجل) :

وهي السندات التي تحمل اسم صاحبها كما يقيد اسمه في سجل الدين العام ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد إثبات ذلك في سجل الدين العام ولا تدفع فوائدها إلا لصاحبها أو من ينوب عنه قانوناً بعد التوقيع على ظهرها بالقبض وتتميز بتأمين صاحبها ضد مخاطر الضياع أو السرقة أو التلف أما عيوبها فهي عدم المرونة في تداولها. وفي الأردن تعرف المادة (2) من قانون الدين العام وإدارته رقم 26 لسنة 2001 السندات الاسمية بأنها (سند الدين العام الذي تسجل قيمته الاسمية باسم مالكه في السجل) والسجل كما تعرفه نفس المادة هو (سجل السندات الحكومية المنظمة بموجب أحكام المادة (5) من هذا القانون) .

ب. السندات لحاملها:

وهي السندات التي لا تحمل اسم صاحبها ومن ثم فهي لا تكون مقيدة على النحو السابق ذكره ومن ثم فإن ملكيتها تنتقل بالتسليم باليد تطبيقاً للقاعدة القانونية المعروفة "الحيازة في المنقول سند الملكية" ولهذا فإن حائز السند أو حامله هو مالكه وتعد بهذا أكثر مرونة من السندات الاسمية ويعيبها عدم حماية صاحبها ضد مخاطر الضياع أو التلف أو السرقة.

ج. السندات المختلطة:

وهي السندات الوسط بين كل من السندات الاسمية والسندات لحاملها. فهي اسمية بالنسبة لنقل ملكيتها إذ لا تنتقل إلا بإجراءات مماثلة للسندات الاسمية أما فوائدها فتتم لحاملها بعد تقديم الكوبونات كما يحدث بالنسبة للسندات لحاملها دون تطلبها لإجراءات التثبت من الشخصية.

وقد تصدر سندات القرض بفئة واحدة أو بفئات متعددة رعاية لمختلف فئات المكتتبين ويفضل أن لا تكون فئات السندات العامة كبيرة جداً حتى لا تعوق تداولها أو صغيرة جداً حتى لا تحل محل النقود في التداول.

4. طرق الاكتتاب:

تنحصر طرق الاكتتاب في سندات القرض العام في أربعة طرق، هي:

أ.الاكتتاب العام المباشر:

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الدولة أو المؤسسة الراغبة في الاقتراض بنفسها ببيع سندات قرضها لمن يرغب في ذلك من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين فتعلن عن القرض ومزاياه وشروط الاكتتاب به وفئاته ومدته وتقوم وزارة المالية أو البنك المركزي أو البنوك التجارية مقابل عمولة معينة بترويج هذه السندات وبيعها.

وتعد هذه الطريقة أكثر الطرق شيوعاً في الوقت الحاضر حيث تتميز بتوفير نفقات الإصدار المصرفي وتمكين الدولة من الإشراف على عملية الإصدار تجنباً للمضاربة في السندات العامة وحماية صغار المكتتبين غير أنه يعيبها خطر عدم تغطية القرض بكامله مما يوقع الدولة بالحرج المالي ويضعف من الثقة في مركزها المالي ولذا تلجأ بعض الدول إلى الجمع بين طريقة الاكتتاب المباشر وطريقة الإصدار المصرفي حيث تبيع جزءاً من سنداتها بالطريقة الأولى وتبيع الجزء الآخر للمصارف تجنباً لمخاطر عدم التغطية الكلية لسندات القرض إذا ما طرحت تلك السندات بكاملها عن طريقة الاكتتاب المباشر.

ب. الاكتتاب المصرفي:

تنصرف هذه الطريقة إلى بيع السندات للمصارف عن طريق المزايدة وترك الحرية لها لإعادة بيعها للجمهور بصفة مباشرة أو عن طريق السوق المالية والاحتفاظ بما لا تستطيع تصريفه منها نظير حصولها على الفرق بين القيمة الاسمية وقيمة شراء السند من الدولة والتي تكون في العادة أقل من القيمة الاسمية فتحصل بذلك على الفرق بين القيمتين الذي يمثل عمولتها ويعيب هذه الطريقة أنها تحمل الدولة عمولة مرتفعة تطلبها البنوك خاصة في الدول التي تضعف فيما ثقة الجمهور بالمركز المالي للدولة غير أنها تتميز بضمان تغطية القرض وحصول الدولة سريعا على الأموال التي تريدها وقد قل التجاء الدول إلى طريقة الإصدار المصرفي التي كانت شائعة في الماضي وحلت محلها طريقة الاكتتاب العام في المجتمعات الحديثة. وفي الأردن تنص المادة (16) من قانون الدين العام وإدارته رقم 17 لسنة 2001 على (يتولى البنك المركزي إصدارات الدين العام، وعلى المحافظ تزويد الوزير بتقارير شهرية عن أوضاع الدين منظمة بالصورة المتفق عليها بينهما).

ج. الإصدار في البورصة:

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الدولة بطرح سندات قرضها العام في بورصة الأوراق المالية وتحدد البيع بدفعات صغيرة يومياً وبالسعر الذي تحدده السوق وتتميز هذه الطريقة بسهولتها وتمكين الدولة من متابعة تقلبات أسعار الأوراق المالية والبيع في أنسب الأوقات ومع ذلك يعيبها المخاطر التي تنجم عن عدم وجود طلب كاف لشراء السندات العامة مما يضعف ثقة الجمهور بمالية الدولة بالإضافة إلى أن طرح أعداد كبيرة من السندات قد تؤدي إلى خفض قيمتها وهو ما يعني ارتفاع أسعار فائدتها وتحميل الدولة بأعباء مالية كبيرة ولذا يشترط النجاح نحو السوق المالية وعدم طرح السندات بأعداد كبيرة وأن لا تكون الدولة في حاجة عاجلة لمبلغ القرض. وفي الأردن تجيز المادة (17) من قانون الدين العام وإدارته رقم 26 لسنة 2001 تداول السندات الحكومية في بورصة عمان ويجوز تداولها خارجها.

د. الاكتتاب بالمزايدة:

وفقاً لهذه الطريقة يجري الاكتتاب في السندات العامة عن طريقة المزايدة حيث تعلن الدولة عن قبول الاكتتاب في سندات القرض بسعر أقل من سعر التكافؤ وبحد أدنى معين وتمنح أولوية في التخفيض لمن يتقدم بأعلى سعر ممن يليه حتى تتم تغطية القرض كان يحدد سعر 80 ديناراً للسند الذي قيمته 100 ديناراً فإذا ازدادت المبالغ المكتتب بها عن مبلغ القرض قبلت الاكتتابات المتضمنة أعلى سعر مما يليها حتى يتم تغطية قيمة القرض ففي المثال نفسه فإنه تتم الموافقة على طلبات الاكتتاب التي عرض أصحابها شراء السند بمئة دينار ثم تلك التي عرض أصحابها 99 ثم 98 وهكذا حتى تتم تغطية القرض.

ثانياً: انقضاء القروض العامة:

يقصد بانقضاء القرض العام التخلص من العبء المالي فيه والذي يتمثل في الالتزامات التي تترتب في ذمة الدولة قبل المقرض وهي أصل القرض وفوائده. وينقضي القرض بالوفاء أو الاستهلاك أو التثبيت أو التبديل.

1. انقضاء القرض بالوفاء:

يعد الوفاء الوسيلة الطبيعية لانقضاء القرض وينصرف إلى سداده دفعة واحدة برد القيمة الاسمية للسندات إلى أصحابها وغالباً ما يتم اعتماد هذه الطريقة على القروض

قصيرة الأجل التي يمكن تسديدها عن طريق موارد الدولة العادية أما القروض طويلة الأجل أو متوسطة الأجل والتي تتسم بضخامة مبالغها فتلجأ الدولة إلى استهلاكها وليس إلى تسديدها دفعة واحدة.

ويفرق كتاب المالية العامة بين القروض المؤبدة والقروض لأجل فالقرض المؤبد لا يتضمن كما هو معروف موعد معين للوفاء به وفكرة التأبيد مقررة لمصلحة الدولة لا لمصلحة الدائنين ومن ثم يجوز للدولة التنازل عن ذلك والوفاء بدينها متى شاءت والملاحظ أن الوفاء بهذه القروض إنما يتم غالباً عن طريق الاستهلاك التدريجي على دفعات لا بطريقة الوفاء الفوري أو دفعة واحدة بسبب ضخامة مبالغها.

أما القروض لأجل فالأصل فيه أن يتم سداده في موعد استحقاقه وكما مثبت في أصل العقد إلا إذا احتفظت الدولة بحق الوفاء به قبل موعد استحقاقه أو كان القانون الوضعي يجيز ذلك غير أن بعضهم يرى عكس ذلك فيجوز للدولة متى شاءت تسديد القرض رعاية للمصلحة العامة دونما حاجة لوجود نص خاص يجيز ذلك سواء في عقد القرض أو في القانون الوضعي.

2. انقضاء القرض بالاستهلاك:

ويقصد بهذه الطريقة السعي لسداد قيمته تدريجياً على عدة دفعات إلى حاملي سنداته خلال فترة معينة وفقاً لما تنص عليه شروط العقد ويترتب على ذلك تناقص المبالغ المدينة بها الدولة من أصل القرض وتناقض الفائدة المستحقة تبعاً لذلك وهناك جملة أساليب يمكن للدولة استخدامها بهذا الشأن هي:

أ. الاستهلاك على اقساط سنوية محددة:

وذلك بأن تقوم الدولة كل سنة بدفع فائدة السند ورد جزء منه وبهذا الأسلوب تقل قيمة القرض سنة بعد أخرى ثم ينتهي بعد دفع كامل قيمته ويؤخذ على هذه الطريقة أنها لا تمكن المقرضين خاصة الصغار منهم من المحافظة على رؤوس أموالهم حيث قد يتصرفون فيما يستردونه على أنه دخل وليس راس مال مما يؤدي إلى فقدانهم لثرواتهم. ولذا لا تلجأ الدولة إلى هذا الأسلوب إلا إذا كان المكتتبون في سندات القرض من المؤسسات المالية أو شركات التأمين حيث لا تضار هذه الجهات من استرداد قيمة القرض على أقساط سنوية في خلال مدة محددة.

ب. الاستهلاك عن طريق القرعة:

وذلك بأن تقوم الدولة بتسديد كمية من السندات تسديداً كاملاً يتم اختيارها عن طريق القرعة وتتكرر هذه العملية حتى يتم استهلاك كامل القرض ويعاب على هذا الأسلوب أنه يحمل عنصر المفاجأة التي تحل بالدائنين الذين تخرج سنداتهم في مجموعات القرعة. ومنهم من يتضرر وبذلك فقد لا يجد فرصة مواتية لإعادة استثمارها أو لا يكونون قد اعدوا العدة لتوظيفها في استثمار جديد ويكون الضرر إذا ما ارتفع سعر هذه السندات فوق سعر التكافؤ حيث لا يرد لهم في هذه الحالة سوى قيمة السندات الاسمية والحال نفسه بالنسبة للدولة إذا ما انخفضت قيمة السندات إلى أقل من سعر التكافؤ حيث يجب أن ترد السندات في هذه الحالة حسب قيمتها الاسمية في حين كان بوسعها شرائها من السوق بأقل من ذلك. أما ميزه هذه الطريقة فهي أنها تحقق استهلاك القرض العام تدريجياً فلا تواجه الدولة بمبلغه دفعة واحد عند حلول الاستحقاق.

ج. الاستهلاك عن طريق الشراء من السوق المالية (البورصة):

عندما يصبح سعر السندات في السوق أقل من سعر التكافؤ أو عندما تكون قيمتها أقل من القيمة الاسمية الأصلية تنتهز الدولة هذه الفرصة فتقدم على شراء كمية من السندات حيث أنها بذلك تربح فوق السعر غير أنها في ذلك مقيدة بظروف العرض والطلب فهي لا تستطيع أن تشتري كمية كبيرة من هذه السندات لأنها إن فعلت ذلك فقد ترتفع أسعار السندات.

وتستطيع الدولة أن تضمن شروط العقد حقها في استهلاك القرض عن طريق أسلوبي الاستهلاك بالقرعة أو عن طريق السوق المالية فتستخدم الأسلوب الأول إذا كانت أسعار السندات في السوق المالية فوق سعر التكافؤ وإلى الأسلوب الثاني إذا كانت أسعارها دون التكافؤ.

أساليب تمويل استهلاك القرض العام:

لا شك أن الدولة قد ترهق موازنتها العامة بأعباء القروض العامة سواء أصل هذه القروض أو فوائدها السنوية المستحقة عليها. ومن ثم يجب على الدولة أن تفكر منذ البداية في أفضل الأساليب التي يمكن اعتمادها لتمويل عملية الاستهلاك. وكقاعدة عامة يتم التمويل باستخدام الأساليب الآتية:

1. تخصيص حصيلة بعض الضرائب أو الإيرادات العامة الأخرى عن طريق إيداعها في صندوق خاص يستخدم لهذا الغرض حيث تكفل هذه الطريقة ضمان عملية الاستهلاك بعيداً عن تدخل كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية وتسمى هذه الطريقة بطريقة ريتشارد برايس نسبة إلى مقدمها حيث تقدم باقتراحه هذا في القرن الثامن عشر الذي تضمن أيضاً حق الصندوق في استثمار موارد الصندوق في شراء السندات العامة دون القيام بإعدامها ويتقاضى فوائدها من الدولة وعلى أن يتم ضم هذه الفوائد سنوياً للاعتماد المخصص لشراء السندات وبتكرار هذه العملية سنة بعد أخرى تستطيع الدولة التخلص من عبء الديون العامة في وقت اقصر بكثير من الوقت اللازم في حالة عدم إتباع هذه الطريقة وتستند هذه الطريقة إلى الأثر التراكمي الكبير للفائدة المركبة التي تنتجها السندات العامة. ويعاب على طريقة برايس هذه بأن شراء السندات دون إعدامها لا تخفف من العبء المالي على موازنة الدولة يدفع هذه الفوائد ما دامت تستمر في دفعها إلى الصندوق وبالإضافة إلى أن نزول الصندوق إلى السوق المالية مشترياً قد يؤدي إلى رفع الطلب على السندات العامة ومن ثم ارتفاع أثمانها ولذا من الأفضل عند شراء السندات القيام بإعدامها ولذا يتحقق انخفاض في حجم الدين العام.
2. فرض ضريبة استثنائية على رأس المال وبخاصة بعد فترة الحرب حيث تحتاج الدولة إلى أموال كثيرة لإصلاح ما خربته الحرب ولتسديد قروضها أثناء فترة الحرب وذلك بفرض هذه الضريبة على رؤوس الأموال التي زادت قيمتها بارتفاع الأسعار نتيجة الحرب.
3. عقد قروض جديدة ومد أجل القروض قصيرة الأجل وبذلك تبدأ تصبح قروضاً متوسطة الأجل وتستخدم حصيلة ذلك في استهلاك القروض التي حل اجلها.
4. كما قد تلجأ الدولة إلى الإصدار النقدي الجديد ويؤدي ذلك إلى التضخم بما يحمله من مساوئ اقتصادية واجتماعية.

3. انقضاء القرض بالتثبيت:

يقصد بتثبيت القرض العام هو عملية تحويل قرض عام قصير الأجل (دين سائر) عند حلول موعد سداده إلى قرض متوسط أو طويل الأجل وذلك بأن تصدر الدولة قرضاً متوسطاً أو طويل الأجل بنفس مبلغ القرض قصير الأجل مع السماح لحملة

سندات الأخير بالاكتتاب بسندات القرض الجديد عن طريق تقديم الأذونات التي يحملونها والتي تتمثل في أذونات الخزانة.

ويكون التثبيت اختيارياً عندما يخير حملة سندات القرض قصير الأجل أو أذون الخزانة المراد تثبيتها بين الاكتتاب في القرض الجديد أو استرداد قيمتها. ويستخدم حصيلة القرض الجديد لتسديد من لا يقبل التثبيت من حملة السندات والتثبيت بهذا الشكل مقبول بوجه عام ويشترط لنجاحه أن لا تقل أسعار الفائدة الجديدة عن أسعار الفائدة السائدة في السوق والعكس يدفع المكتتبين إلى تفضيل استرداد قيمة سنداتهم واستثمارها بأسعار الفائدة في السوق المالية فيؤدي ذلك إلى فشل عملية التثبيت.

وقد يكون إجباريا إذا ألزمت الدولة بما لها من سلطة حملة سندات القرض قصيرة الأجل على الاكتتاب بالقرض الجديد ويعاب على ذلك أنه قد يعني امتناع الدولة عن الوفاء بالتزاماتها قبل المكتتبين مما يضعف الثقة في مالية الدولة.

4. انقضاء القرض بالتبديل:

يقصد بتبديل القرض العام قيام الدولة بتغيير سندات قرضها بسندات جديدة بنفس القيمة الاسمية ولكنها تعطي فائدة أقل من تلك التي كانت مقررة في السندات القديمة. وتلجأ الدولة إلى التبديل عندما ينخفض سعر الفائدة السائد في السوق عن سعرها الوارد بعقد القرض. فقد تعقد الدولة قرضاً بسعر فائدة 5٪ ثم ينخفض سعر الفائدة في السوق إلى 4٪ فتنتهز هذه الفرصة للتخفيف عن كاهلها عن طريق تبديل القرض القديم بقرض جديد. ومن المعروف أن هذه الإجراء لا يناسب إلا القروض طويلة الأجل أو متوسطة الأجل مؤبدة أو مؤقتة. أما القروض قصيرة الأجل (الدين السائر) فلا يسري عليها التبديل وإنما التثبيت على النحو الذي بيناه في فقرة سابقة.

وقد يكون التبديل اختيارياً حيث تقوم الدولة بإعطاء الدائنين أو حاملي سندات القرض المراد تبديله حق الخيار بين الاحتفاظ بسنداتهم طبقاً للأوضاع الأصلية أو السابقة وبين قبول الاكتتاب في سندات القرض الجديد بالفائدة الأقل أو استرداد قيمة سنداتهم فوراً وحسب قيمتها الاسمية وهذا يعني استعداد الدولة لسداد القرض القديم كما قد يكون تبديل القرض إجباريا في هذه الحالة تعلن الدولة من جانبها خفض سعر الفائدة على قروضها دون أن تعطي أصحاب السندات حرية الاختيار في قبول الوضع الجديد وفي استيفاء مبلغ قروضهم. والتبديل بهذه الصورة يمثل أحد صور إنكار الدين العام ويسوغ التبديل بحجة تغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة

فضلاً عما يتضمنه من حرية الاختيار للدائنين بالإضافة إلى ما تتضمنه تشريعات بعض الدول من نصوص تجيز للمدين أداء دينه قبل حلول أجله.

انواع التبديل:

يُعد تبديل القرض بسعر التكافؤ والتبديل بأقل من سعر التكافؤ من أكثر انواع التبديل شيوعاً.

1. **التبديل بسعر التكافؤ:** وفيه تخير الدولة أصحاب السندات في استرداد قيمتها الاسمية نقداً أو تسلم سندات جديدة بديلة بنفس القيمة الاسمية مع سعر الفائدة الأقل وفي هذه يبقى حجم الدين كما هو ولكن يخفف عن كاهل الميزانية عبء خدمته.
2. **التبديل بأقل من سعر التكافؤ:** يفترض هذا النوع من التبديل وجود قرضين أحدهما ارتفعت قيمة سنداته إلى أكثر من سعر التكافؤ والثاني انخفضت قيمة سنداته إلى أقل من سعر التكافؤ مثال ذلك قرض قيمته الاسمية 100 دينار ارتفع إلى 130 دينار وآخر بنفس القيمة انخفضت سنداته إلى 80 دينار في هذه الحالة تلجأ الدولة إلى استبدال سندات القرض الأول بسندات القرض الثاني فإذا كانت فائدة سندات القرض الأول هي 10٪ وفائدة سندات القرض الثاني هي 5٪ تقوم الدولة بدلاً من استبدال القرض الأول بقرض جديد فائدته 7٪ وذلك طبقاً لقيمتها في السوق. وعلى سبيل المثال تقوم الدولة باستبدال ثلاثة سندات من القرض الأول وقيمتها الاسمية 300 دينار بأربعة سندات من القرض الثاني وقيمتها في السوق وقت التبديل 300 دينار مع التعهد برد قيمتها الاسمية وهي 400 دينار.

ويترتب على إتباع هذا الشكل أن تزيد الدولة من القيمة الاسمية لحجم دينها العام مقابل الحصول على تخفيض الفوائد السنوية التي تدفعها.

الشروط اللازمة لنجاح عملية التبديل:

1. يتطلب الأمر أن يكون هناك انخفاض في أسعار الفائدة السائدة في السوق المالية لان هذا الانخفاض هو المسوغ لعملية التبديل وكما يجب أن يكون سعر الفائدة على السندات الجديدة مساوياً لسعر الفائدة في السوق على الأقل والأفضل لأصحاب السندات استرداد قيمة سنداتهم.

2. يجب أن يكون المركز المالي للدولة جيداً وأن تكون ثقة الأفراد بمالية الدولة كبيرة وإلا امتنعوا عن التبديل وفضلوا عليه استرداد أموالهم لاستغلالها في مجالات أكثر ربحاً.

المقارنة بين استهلاك القرض وتبديله:

1. إذا كانت نتيجة كل من التبديل والاستهلاك هو تخفيف العبء المالي عن كاهل موازنة الدولة فإنه في الاستهلاك يتم ذلك عن طريق تخفيض أصل القرض إما بالنسبة للتبديل فيتم ذلك عن طريق تخفيض فائدة القرض دون أصله.
2. تبديل القرض لا يحقق سداداً له إلا بصفة تبعية وبالنسبة لجزء صغير من مقدار القرض أما الاستهلاك فيتجه أساسا إلى سداد قيمة القرض.

المبحث الرابع

آثار القروض العامة[1]

يذهب الفكر المالي الحديث إلى أن القروض لا تعد وسيلة للتمويل فحسب وإنما أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية. تستخدم في التأثير على مستوى النشاط الاقتصادي. وبصفة خاصة في حالة التضخم والانكماش وتحقيق التنمية الاقتصادية كما يمكن أن تؤثر في إعادة توزيع الدخل القومي سواء فيما بين الأجيال الحاضرة أو بينهما وبين الأجيال المستقبلية.

---

(1) انظر حول ذلك الموضوع ما يأتي:

- د.عبد الجليل جاد هويدي "سياسية الاقتراض العام الداخلي في الجمهورية العربية المتحدة" رسالة للحصول على درجة الدكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، القاهرة 1968.
- د. أنور إسماعيل الهواري "القروض الخارجية والتنمية الاقتصادية مع دراسة خاصة بجمهورية مصر العربية" رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، القاهرة 1975.
- د. عبد المنعم السيد علي "مدخل إلى علم الاقتصاد، مبادئ الاقتصاد الكلي" الجزء الثاني، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1984، ص ص 344- 347.
- د. رفعت المحجوب: "المالية العامة، الكتاب الثاني" المرجع السابق ص ص 332- 354.
- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص ص431- 438.
- د. باهر محمد عتلم، المرجع السابق، ص ص270- 277.
- د. عادل احمد حشيش، المرجع السابق، ص ص503- 518.

- Buchanan J, Op,Cit, P.97-108.
- Dalton: Op Cit, PP.180-190.
- Musgrave:Op Cit, PP.600-609

وتختلف هذه الآثار باختلاف نوع القرض خارجياً كان أم داخلياً كما وتختلف حسب مصادر خدمة القرض الذي يعتمد هو الآخر على طبيعة البنيان الضريبي وكذلك على الجهات المكتتبة في سندات القرض. ومع ذلك يمكن لنا أن نلخص آثار القروض في نوعين من الآثار هما:

أولاً: الآثار الاقتصادية للقرض.

ثانياً: الآثار الاجتماعية للقرض.

أولاً: الآثار الاقتصادية للقرض:

يمكن تقسيم آثار القرض الاقتصادي إلى ثلاث مراحل هي مرحلة إصدار القرض ثم مرحلة إنفاق حصيلته ثم مرحلة خدمة القرض وسداده. ومن الطبيعي أن تختلف تلك الآثار باختلاف كل مرحلة من المراحل الثلاثة السابقة وإذا كان ذلك لا يعني عدم وجود تداخل في المراحل السابقة ومن ثم وجود تداخل فيما تحدثه من آثار في الاقتصاد القومي.

1. الآثار الاقتصادية في مرحلة إصدار القرض

يمكن تقسيم الآثار الاقتصادية للقروض بحسب نوع القرض فيما إذا كان داخلياً أو خارجياً على النحو الآتي:

أ. الآثار الاقتصادية للقرض العام الداخلي:

تتوقف الآثار الاقتصادية لعملية الاقتراض على مصدر الأموال المقترضة أي الجهة المكتتبة في سندات القرض العام الداخلي. فالدولة قد تقترض من الأفراد أو من البنوك التجارية أو من البنك المركزي.

- حالة الاقتراض من الأفراد:

قد يكون مصدر الاقتراض – أموالاً مكتنزة أي مدخرات خاملة بعيدة عن النشاط الاقتصادي أو قد يكون مصدر القرض مدخرات مشتركة في النشاط الاقتصادي أي أنه كان من الممكن توجيهها للاستثمار لو لم تقم الدولة بامتصاصها عن طريق القرض ويترتب على الحالة الأولى زيادة صافية في تيار الإنفاق النقدي أي يؤدي ذلك إلى إضافة قوة شرائية جديدة أما في الحالة الثانية فتؤدي تلك القروض إلى المنافسة بين القطاع الخاص والقطاع العام مما يؤدي في النهاية إلى ارتفاع أسعار الفائدة ومن ثم إلى الانكماش في النشاط الاقتصادي الخاص. هذا إذا كان سعر الفائدة

أعلى من الكفاية الحدية لرأس المال بخاصة لأن القرض وهو اقتطاع من دخول الأفراد يؤدي إلى خفض الأثمان ومن ثم خفض الإنتاج غير أن هذه الأثر الانكماشي قد يتلاشى إذا ما استخدمت الدولة حصيلة القرض في تمويل إنفاق استثماري عام أكثر إنتاجية من الاستثمار الخاص. كما أن القرض قد يشجع على تكوين الدخول إذا ما استخدم الأفراد السندات العامة للقرض كضمان للحصول على ائتمان مصرفي. كما أن الأثر الانكماشي قد يعوض بأثر المضاعف والمعجل حينما تقوم الدولة بإنفاق حصيلة القرض.

- حالة الاقتراض من البنوك التجارية والبنك المركزي:

تختلف البنوك التجارية عن الأفراد في قدرتها على خلق القوة الشرائية (خلق الودائع) معتمدة في ذلك على الاحتياطي الموجود لديها ويختلف الأثر النهائي على الاقتصاد القومي على ما إذا كانت لديها احتياطات نقدية زائدة إذ يمكنها في هذه الحالة أن تقدم قروض عدة إضافية تزيد مرات عن تلك الاحتياطات دون أن تضطر إلى خفض قروضها للأفراد أو المشروعات الخاصة ذلك لأن القوة الشرائية التي تستعملها هي قوه شرائية جديدة وليست قوة منقولة ومن ثم يؤدي القرض في هذه الحالة إلى آثار توسيعية. أما إذا لم يكن لدى البنوك احتياطات زائدة فإن شرائها للسندات يؤدي إلى الحد من الإقراض المتاح للأفراد والمشروعات الخاصة ومن ثم يتشابه الأثر الاقتصادي في هذه الحالة مع الأثر الاقتصادي في حالة الاقتراض من الأفراد.

ويمكن إعمام هذه القول أيضاً على اقتراض الحكومة من البنك المركزي حيث يكتتب البنك المذكور في سندات القرض العام ويسجل مبالغها في حساب الحكومة لديه وتسحب الحكومة من حسابها هذا عندما تريد دفع أو تسديد التزاماتها قبل المتعاملين معها الذين يقومون بإيداع تلك المبالغ في البنوك التجارية ومن ثم فإن مبالغ القروض هذه هي قوة شرائية جديدة ليست على حساب المبالغ المخصصة للقروض الخاصة أو هي غير القوة الشرائية التي بيد الأفراد.

ب. الآثار الاقتصادية للقرض العام الخارجي:

تحدث الآثار الاقتصادية للقرض الخارجي عكس القروض الداخلية آثار توسعية على الكميات الاقتصادية الكلية وبصفة خاصة على الناتج القومي هذا فضلاً عن أنها تؤدي إلى تحسين مركز ميزان المدفوعات فالقروض الأجنبية تمثل في حقيقتها إضافة جديدة للقوة الشرائية الوطنية ومن ثم يمكن أن تحدث آثار توسعية إذا ما

أودعت حصيلة القرض لدى بنك الإصدار الذي يمكنه استناداً إلى زيادة ودائعه من العملات الأجنبية إلى زيادة إصداره من النقد المتداول. كما يمكن للبنوك التجارية إذا ما أودع القرض لديها إلى التوسع في الائتمان ويؤدي القرض الخارجي في فترة انسيابه إلى التأثير في ميزان المدفوعات حيث يميل ذلك إلى التحسن في مصلحة الدولة المقترضة كما يميل سعر الصرف الأجنبي إلى التحسن كذلك ومن ثم تصبح الفرصة مناسبة للدولة المقترضة في الحصول على جميع مستلزمات الإنتاج من معدات رأسمالية والآلات... وغيرها وتمويلها عن طريقة حصيلة هذه القروض.

كذلك تمكن القروض الخارجية من زيادة الناتج القومي عندما ما تعقد هذه القروض لغرض تمويل مشروعات إنتاجية يلزمها تمويل خارجي كلياً أو جزئياً. ويترتب على ذلك زيادة حجم الاستثمار القومي بقيمة القرض أو أكثر إذا لزم الأمر تمويل جزء من هذه المشروعات عن طريق تعبئة الموارد الداخلية بالإضافة إلى ذلك فإن هذه المشروعات ستؤدي إلى تقوية الحافز على الاستثمار لدى القطاع الخاص إذا ما أتاحت له هذه المشروعات خدمات يمكن استفادته منها.

وتتخذ القروض الخارجية شكل عملات أو شكل سلع وخدمات توضع تحت تصرف الدولة المقترضة فإذا اتخذت الشكل الأول أمكن تخليص الاقتصاد القومي من الانكماش أما إذا اتخذت الشكل الثاني فإن آثاره تختلف تبعاً لنوع السلعة المستوردة استهلاكية أم إنتاجية ففي الحالة الأولى تؤدي إلى زيادة عرض هذه السلع ومن ثم تكون أداة لمقاومة الارتفاع في الأسعار في الداخل. أما في الحالة الثانية فإنها تؤدي إلى التوسع في الاستثمار ورفع مستوى الدخل القومي.

2. الآثار الاقتصادية في مرحلة إنفاق حصيلة القرض:

يمكن تقسيم الآثار الاقتصادية في هذه المرحلة بحسب نوع القرض على النحو الآتي:

أ. الآثار الاقتصادية لإنفاق حصيلة القرض الداخلي:

مما لا شك فيه أن القرض العام ستوجه حصيلته إلى تمويل نفقات عامة ومن ثم تؤدي إلى إحداث آثار توسعية في الاقتصاد القومي تعوض من الآثار الانكماشية التي أحدثتها هذه القروض في مرحلة إصدارها وبطبيعة الحال فإن حجم هذه الآثار سيكون كبيراً إذا ما وجهت هذه القروض لتمويل النفقات العامة الاستثمارية المنتجة أو إذا ما أدت إلى آثار إيجابية به على الاستثمار الخاص.

فالآثار التوسعية تحدث بسبب ما تؤدي إليه من تكوين لرؤوس الأموال العينية وهي إحدى القوى المادية للإنتاج ومن ثم تؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية القومية. وكذلك تحدث بعض النفقات العامة آثاراً ايجابية على القدرة الإنتاجية القومية كالنفقات الاجتماعية على التعليم والصحة لما تسببه من زيادة في قدرة الأفراد على العمل والرغبة فيه ولما تسببه أيضاً من رفع لمستوى العمالة. كذلك فإن تمويل النفقات العامة عن طريق القروض التي توجه (أي النفقات العامة) إلى المشروعات الخاصة في شكل إعانات اقتصادية ستؤدي إلى رفع معدل الأرباح ومن ثم رفع مقدرتها الإنتاجية.

ويتوقف الأثر النهائي للقروض العامة على مستوى الدخل القومي وعلى طبيعة النفقات العامة التي يتم تمويلها عن طريق القرض المذكور. ففي حالة كون النشاط الاقتصادي أقل من مستوى التشغيل الكامل وكان الجهاز الإنتاجي يتمتع بالمرونة التي تسمح بانتقال عناصر الإنتاج فإن توجيه حصيلة القرض باتجاه النفقات الاستهلاكية سوف يؤدي إلى زيادة الطلب الفعلي والارتفاع بمستوى النشاط الاقتصادي إلى مستوى التشغيل الكامل وخاصة عن طريق اثر المضاعف أما إذا كان الجهاز الإنتاجي لا يتمتع بالمرونة الكافية فإن ذلك سوف يؤدي إلى ظهور الآثار التضخمية ذلك لأن أثر الزيادة في الدخول سوف لا تنصرف إلى الإنتاج وإنما إلى الأسعار أما إذا كان النشاط الاقتصادي عند مستوى التشغيل الكامل فإن توجيه القروض نحو تمويل تلك النفقات سوف يؤدي بطبيعة الحال إلى الارتفاع بالأسعار وظهور الآثار التضخمية أيضاً خاصة إذا كان مصدر تلك القروض أموالاً خاملة أي بعيدة عن دائرة النشاط الاقتصادي.

ب. الآثار الاقتصادية لإنفاق القروض الخارجية:

قد تتداخل مرحلة إصدار القرض الخارجي مع مرحلة إنفاقه أي مرحلة انسيابه داخل الدولة المقترضة ومن ثم فإن الكلام في آثار مختلفة بين كلتا المرحلتين كما هو الحال في القروض الداخلية – قد لا تكون دقيقاً ولذا فما اشرنا إليه من آثار لهذا النوع من القروض في مرحلة الإصدار يمكن تعميمه أيضاً على مرحلة الإنفاق أيضا.

3. الآثار الاقتصادية في مرحلة خدمة واستهلاك القروض العامة:

وكما هي الحال في المرحلتين السابقتين تتوزع أيضاً الآثار الاقتصادية في هذه المرحلة حسب ما إذا كان القرض داخلياً أو خارجياً.

أ. الآثار الاقتصادية للقروض الداخلية:

مما لا شك فيه أن تسديد القروض العامة وخدمتها يتطلب إنفاقاً عاماً لمواجهة ذلك ولتمويل ذلك الإنفاق قد تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو إلى زيادة أسعار الضرائب الموجودة كما قد تلجأ الدولة إلى إصدار قروض جديدة أو إلى إصدار نقدي جديد كما أنها قد تواجه هذه الزيادة في الإنفاق عن طريق الزيادة التي تنجم في إيراد ممتلكاتها الناتج عن توجيه القروض نحو تمويل المشروعات الاستثمارية ويترتب على ذلك كله آثار اقتصادية مهمة يمكن إجمالها فيما يأتي:

- يترتب على خدمة واستهلاك القروض العامة تنشيطاً للطلب الفعلي بشقيه الاستثماري والاستهلاكي. مما يؤدي إلى التوازن الاقتصادي وتبدو أهمية ذلك في أوقات الانكماش الاقتصادي حيث تعمل الدولة على التعجيل باستهلاك ديونها العامة رغبة في تحفيز الطلب الفعلي وتوقف مدى تأثير ذلك في الاستهلاك أو الاستثمار على طبيعة مصدر التمويل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة وعلى الفئة المالكة لسندات القرض العام الداخلي كما تتوقف على كيفية توجيه الأموال المستخدمة في تسديد القرض.

  فإذا كان مصدر الأموال ضرائب غير مباشرة أدى ذلك إلى خفض معدلات الاستهلاك وظهور الآثار الانكماشية بسبب أن هذا النوع من الضرائب يتحمل عبئها الطبقات ذات الدخول الصغيرة وهي الفئات ذات الميل الحدي المرتفع للاستهلاك وتزيد الأمر خطراً إذا كان مالكي سندات القرض هي الفئات ذات الدخول الكبيرة ويظهر هذا الأثر أيضا إذا كان مالكو هذه السندات هي البنوك التجارية المركزية إذ قد يترتب على ذلك تحويل استثمارات البنوك ستتجه إلى توسع حجم الائتمان الذي يقابل بتوسيع في الإنتاج يمكن أو يواجه الزيادة الحاصلة في الطلب. أما إذا تم تمويل أصل القرض عن طريق الضرائب المباشرة وكانت سندات القروض مملوكة إلى الطبقات ذات الدخول الصغيرة فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة في معدلات الاستهلاك بسبب أن عبء الضرائب المباشرة يقع في الأساس على الطبقات الغنية.

- تؤدي القروض بما تستلزم من إلقاء أعباء ضريبية جديدة لدفع فوائدها ولرد أصلها إلى انخفاض الأرباح المتوقعة ومن ثم إلى انخفاض الكفاية الحدية لرأس المال. وهو ما يعني انخفاض الميل للاستثمار.

ب. الآثار الاقتصادية لخدمة واستهلاك القروض الخارجية:

يتطلب الأمر من الدولة وهي بصدد مواجهة قروضها الخارجية وتسديدها إلى مزيد من المبالغ النقدية الخاصة ويؤدي ذلك إلى زيادة العبء الضريبي من ناحية وإلى التأثير في ميزان المدفوعات نتيجة تسديد مبلغ القرض بالعملات الأجنبية. وخدمة استهلاك القروض الخارجية وهي تؤدي في النهاية إلى انتقال من الثروة القومية كما هي الحال في القروض الداخلية ويترتب على هذا الانتقال آثار انكماشية في الكميات الاقتصادية الكلية حيث يتطلب الأمر اقتطاع جزء من القوة الشرائية الداخلية وتصديرها إلى الخارج في شكل عملات أجنبية مما يؤدي إلى اختلال في ميزان المدفوعات ومن ثم حتى يعود الميزان إلى التعادل زيادة الصادرات عن الواردات حتى يمكن مواجهة فوائد وأقساط المقرض خاصة وإن أغلب الدول النامية تعاني من العجز في ميزان مدفوعاتها ولن تتمكن الدولة من السداد إلا إذا كان هناك فائض في ميزان مدفوعاتها وهو لا يتحقق إلا عن طريق زيادة الصادرات. وحيث أن هذا الأمر يصعب تحقيقه في الدول النامية مما يترتب على القرض عجز في ميزان المدفوعات، ومن ثم التأثير سلبياً على سعر العملة الوطنية. ووجود هذا العبء وآثاره الخطرة يفرض على الدولة عدم التوسع في القروض الخارجية وينبغي لها دراسة مشاكلها خاصة تلك المتعلقة بميزان مدفوعاتها ذلك لأن قدرة الدولة على السداد محكومة بطبيعة صادراتها ومدى مرونة الطلب عليها. كما ينبغي لها أن تأخذ بنظر الاعتبار حجم احتياطاتها من الذهب والعملات الأجنبية.

وتجدر الملاحظة أن خدمة الدين العام الخارجي تتطلب توجيه حصيلة القرض نحو إنشاء أو توسيع صناعات التصدير حيث تعمل هذه الصناعات على تسديد قيمة القرض وفوائده أو استخدام تلك الحصيلة في مشروع إحلال الوارد حيث يعمل القرض على التقليل من الواردات في الدولة المقترضة وتزيد العملات الأجنبية فتحول ميزان المدفوعات إلى الارتفاع إلى مصلحة الدولة المقترضة.

ثانياً: الآثار الاجتماعية للقرض:

إذا كان للقرض العام آثار اقتصادية واضحة - كما أسلفنا - فإن له آثار اجتماعية لا تقل أهمية عن آثاره الاقتصادية. ويتوقف الأثر الاجتماعي للقرض على عاملين هما، طبيعة البنيان الضريبي وطريقة توزيع سندات القرض على فئات المجتمع.

فإذا كان النظام الضريبي يعتمد أساساً على الضرائب غير المباشرة (كم هو الحال في الدول النامية) فإن ذلك يعني أن المتحمل الحقيقي لعبء تمويل أصل القرض وفوائده هي الطبقات الفقيرة نظراً لأنها وهي تتميز بانخفاض دخولها سيكون ميلها الحدي للاستهلاك مرتفعاً وسيؤدي ذلك بطبيعة الحال إلى إعادة لتوزيع الدخل القومي باتجاه اللامساواة أو بعبارة أخرى إلى إعادة لتوزيع الدخل القومي في اتجاه الطبقات الغنية.

اما في حالة قيام النظام الضريبي على الضرائب المباشرة (كما هو الحال في الدول المتقدمة) واتخاذ تلك الضرائب اتجاهاً تصاعدياً فإن ذلك سيؤدي إلى إعادة لتوزيع الدخل القومي باتجاه الطبقات الفقيرة لكون الطبقات الغنية هي المتحملة لعبء تمويل أصل القرض وفوائده وعلى العكس من ذلك إذا فرضت تلك الضرائب على أساس نسبي.

أما طريقة توزيع السندات فيقصد بها الطبقة المالكة لسندات القرض والتي تجني في النهاية ثمار فوائده فإذا كانت قيمة تلك السندات مرتفعة فإن ذلك يؤدي إلى إعادة لتوزيع الدخل القومي في اتجاه الطبقات الغنية ومن ثم زيادة درجة التفاوت بين الدخول وخاصة إذا صاحب ذلك نظام ضريبي قائم على أساس الضرائب غير المباشرة أو الضرائب المباشرة ذات الاتجاه النسبي.

أما إذا كانت سندات القرض مملوكة من قبل الطبقات الشعبية وهي الحال عندما تكون قيمة هذه السندات منخفضة فإن ذلك يؤدي إلى إعادة لتوزيع الدخل القومي باتجاه الطبقات المذكورة أي تقليل حدة التفاوت بين الدخول وخاصة إذا صاحب ذلك نظام ضريبي قائم على الضرائب المباشرة واتخذت تلك الضرائب اتجاهاً تصاعدياً.

المبحث الخامس
المقدرة الإقراضية القومية

اولاً: المفهوم:

تتمثل المقدرة الاقراضية القومية في قدرة الدخل القومي على توفير الإقراض العام للدولة. أو بمعنى آخر قدرة الدخل القومي على الاستجابة لمتطلبات الدولة الائتمانية.

ومن المعلوم أن المقدرة الاقراضية القومية تختلف فيما بين الدول فنجدها مرتفعة في دول معينة في حين يلاحظ العكس في دول أخرى الأمر الذي يستلزم التعرف وبشيء من الإيجاز على العوامل التي تتوقف عليها هذه المقدرة.

ثانياً: العوامل المؤثرة على المقدرة الاقراضية القومية:

يمكن تحديد هذه العوامل بالآتي:

- **حجم الادخار القومي:** تتوقف المقدرة الاقراضية القومية بشكل كبير على حجم الادخار القومي، فكلما كان حجم المدخرات كبيراً كانت المقدرة الاقراضية القومية عالية لأن الاكتتاب في القروض العامة يتم أساساً من الادخار.

  والادخار القومي لا يخرج عن كونه ذلك الجزء من الدخل القومي المتبقي بعد الاستهلاك. بمعنى أن حجم الادخار يتوقف على كل من الدخل القومي والاستهلاك القومي أو يتناسب طردياً مع الدخل وعكسياً مع الاستهلاك ولهذا نلاحظ ضعف أو انعدام الميل للادخار (المتوسط) والميل الحدي لدى الشرائح الدخلية المنخفضة بسبب ارتفاع الميل للاستهلاك سواء كان المتوسط أو الحدي في حين يلاحظ العكس لدى الشرائح الدخلية العالية. حيث يرتفع الميل للادخار بسبب انخفاض الميل للاستهلاك حيث تنخفض نسبة الجزء المستهلك كلما ارتفع مستوى الدخل. وبناء على ذلك ترتفع القدرة على الإقراض لدى الشرائح الغنية وتنخفض لدى الشرائح الفقيرة لتوفر المدخرات لدى الأولى ولتدنيها لدى الثانية.

- **توزيع الدخل القومي:** يلعب نمط توزيع الدخل القومي دوراً مؤثراً في المقدرة الاقراضية القومية فتنخفض المقدرة الاقراضية كلما كان نمط توزيع الدخل قريباً إلى المساواة في حين ترتفع هذه المقدرة كلما كان نمط التوزيع غير متساوي ويمكن الاستدلال على ذلك من خلال استعراض نمطي التوزيع الآتيين:

النمط (أ) قريب من المساواة				النمط (ب) غير متساوي			
شريحة الدخل	عدد السكان	الميل للادخار	الادخار	شريحة الدخل	عدد السكان	الميل للادخار	الادخار
2000 دينار	2 مليون	٪ 10	400	1500	3	٪10	450
2500 دينار	2.5 مليون	٪ 15	937.5	2500	1	٪ 15	375
3000 دينار	0.5 مليون	٪ 25	375	5000	1	٪ 50	2500
	5		1712.5		5		3325

ففي كلا النمطين يلاحظ أن عدد السكان متساو (5 مليون نسمة) لكن في الحالة (أ) يلاحظ أن التوزيع قريب إلى المساواة وعنده فإن حجم المدخرات وفق فرضيات الميول للادخار يعادل (1712.5) مليون دينار. في حين في الحالة (ب) فإن التوزيع غير متساوي وعنده فإن حجم الادخار يعادل (3325) مليون دينار.

- **التنافس بين الإقراض العام والإقراض الخاص:** لا يكفي وجود مدخرات لدى الأفراد للقول بأن المقدرة الاقراضية مرتفعة ذلك أن قدرة الأفراد على الإقراض العام تتوقف على المنافسة القائمة بين الإقراض العام والإقراض الخاص فإذا ما كان الدافع للإقراض الخاص أقوى من نظيره للإقراض العام فإن مدخرات الأفراد ستتوزع لمصلحة الإقراض الخاص وستنخفض المقدرة الاقراضية القومية. ويجدر التنبيه إلى أن المنافسة بين كلا النوعين من الإقراض تحددها مجموعة من العوامل لعل أهمها الكفاية الحدية لرأس المال المستثمر. سعر الفائدة المدفوع عن الإقراض الخاص، سعر الفائدة للدين العام، درجة الاستقرار السياسي في الدولة والثقة التي يوليها الأفراد للدولة. وإن كان وجود وعي إقراضي مرتفع لدى الأفراد. وشعورهم بأهمية توفير القروض للدولة لتمكينها من تنفيذ برامجها الإنفاقية بما يحقق فائدة للفرد ليس لكونه مقرضاً وإنما لكونه فرداً من أفراد المجتمع سيرفع من المقدرة الاقراضية العامة سيجعل مدخرات الأفراد تتوزع لمصلحة الإقراض العام فضلاً عن المردود المادي المباشر المتأتي من هذا الإقراض.

الفصل الخامس

الإصدار النقدي الجديد [1]

(التضخم)

تلجأ الدولة في الوقت الحاضر إلى تمويل نفقاتها عامة والاستثمارية منها خاصة إلى الإصدار النقدي الجديد أو ما يطلق عليه بالتمويل بالتضخم ويتم ذلك عن طريق زيادة وسائل الدفع بالإصدار النقدي الجديد أو عن طريق التوسع في الائتمان المصرفي. هذا الأسلوب في التمويل لا تلجأ إليه الدول إلا عندما تعجز إيراداتها العامة الاعتيادية كالضرائب والرسوم والقروض ... الخ عن تغطية نفقاتها العامة.

وعلى ذلك فإن الإصدار النقدي الجديد يتلاءم وفكرة وجود العجز المنظم في الميزانية العامة.

ويتمثل الإصدار النقدي في خلق كمية إضافية من النقد الورقي تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتستند الدولة بهذا الصدد على سلطتها في الإشراف على النظام النقدي وتوجيهه وتحديد القواعد التي يسير بمقتضاها مع تعيين الكميات التي يمكن إصدارها من النقود، وتستطيع الدولة أن تقوم بإصدار النقود الإضافية إذا كانت هي التي تتولى عملية الإصدار أو إذا كان بنك الإصدار (البنك المركزي) فيها مؤمماً أو إذا كان نظام إصدار النقود يسمح بتغطية أي إصدار جديد بواسطة سندات تصدرها الدولة.

---

(1) راجع حول هذا الموضوع ما يأتي:

- د. عبد العال الصكبان، المالية العامة ، المرجع السابق، ص 486- 489.
- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 444- 469.
- د. نبيل الروبي، التضخم في الاقتصاديات المختلفة – دراسة تطبيقية للاقتصاد المصري، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، 1973، ص 347- 364.
- د. حمدية زهران، مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية في البلدان المختلفة، رسالة لحصول على درجة الدكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، القاهرة، 1971. ص 279- 419.
- H.DALTION: Op. Cit. PP. 134-138.

وبوسع الدولة كذلك خلق كميات إضافية من النقود تستخدمها في تغطية نفقاتها بواسطة الاقتراض من البنوك التجارية التي تستطيع خلق نوع جديد من وسائل الدفع. ولا يختلف الأثر النهائي لهذه الطريقة عن طريقة الإصدار النقدي الجديد في زيادة وسائل الدفع لتمويل النفقات العامة.

والطريقتان السابقتان تمثلان صورتين من القروض الإجبارية التي لا تستند إلى مدخرات حقيقية ولهذا يطلق عليهما بأنهما وسيلتا تمويل تضخمية لما تؤديان إليه من زيادة في الطلب الكلي عن العرض الكلي الأمر الذي يقود إلى ارتفاع الأسعار ومن ثم انخفاض قيمة النقود. أي قوتها الشرائية. ويطلق على هذه الوسيلة أيضاً "التضخم المالي" اما التضخم في معناه الاقتصادي فيقصد به عادة الارتفاع المستمر للأسعار بفعل زيادة الطلب الكلي على السلع مقارنة بقصور العرض الكلي عن مجاراته سواء كان هذا الارتفاع يعود لأسباب عينية تكمن في البنيان الإنتاجي (الوصول إلى مستوى التشغيل الكامل. كما هي الحال بالنسبة إلى للاقتصاديات المتقدمة أو إلى جمود الهيكل الإنتاجي كحال اقتصاديات الدول النامية) ولا تؤدي زيادة الإصدار إلى التضخم في جميع الأحول فلا ينتج عنها ارتفاع في الأسعار إذا كانت هناك موارد إنتاجية عاطلة يمكن استخدامها في الحال لزيادة الإنتاج. ونستخلص مما فات عرضه: أن ارتفاع الأسعار قد لا يرجع إلى استخدام التضخم كوسيلة للتمويل وإنما إلى مسببات أخرى تتعلق بالهيكل الإنتاجي. فإن كان مرناً أي قادراً على الاستجابة للزيادة في الطلب فإن ذلك لا يؤدي إلى زيادة الأسعار أو ظهور الضغوط التضخمية (حالة الدول المتقدمة) والعكس صحيح (حالة الدول النامية).

وقد عارض الفكر المالي والاقتصادي التقليدي لجوء الدولة إلى الإصدار النقدي الجديد بوصفها وسيلة لتمويل النفقات العامة منطلقين من أسباب عدة من أبرزها:

1. تفترض النظرية التقليدية تلقائية التوازن الاقتصادي، ومن ثم تحقق الاستخدام الكامل. فإذا قامت الدولة بالإصدار النقدي وهو إحدى صور التدخل في الاقتصاد. نجم عن ذلك زيادة في الإنفاق النقدي وحدوث التضخم الذي يشل عمل العوامل الكفيلة بتحقيق التوازن التلقائي وبخاصة جهاز الأسعار. فارتفاع الأسعار المترتب على التضخم سيسبب تدهور قيمة النقود مما يدفع الأفراد إلى زيادة طلبهم على السلع نظراً لتوقعهم ارتفاع الأسعار في المستقبل. ويدفع بالمنتجين أيضاً إلى تقليص عرضهم من السلع أملاً في تحقيق أرباح أكبر مستقبلاً وهذا يؤدي

بطبيعة الحال إلى زيادة الطلب ونقص العرض فارتفاع الأسعار مجدداً ثم تدهور قيمة النقود ... وهكذا.

2. يضر ارتفاع الأسعار بأصحاب الدخول الثابتة (الفوائد والإيجارات) وأصحاب الدخول التي تتغير ببطء (الأجور والرواتب) وعلى العكس من ذلك ينتفع أصحاب الدخول المرنة (الأرباح) من ارتفاع الأسعار. وينجم عن ذلك أن التضخم يؤدي إلى نوع من إعادة توزيع الدخل القومي لمصلحة أصحاب الدخول المرنة، وهذا يعني أن التضخم يزيد من حدة التفاوت بين الطبقات.

3. يؤدي التضخم إلى التأثير السلبي على الادخار. إذ أن ارتفاع الأسعار وما يؤدي إليه من تدهور القوة الشرائية يولد ميل الأفراد لتفضيل السلع على النقود. فيزيدون بذلك استهلاكهم على حساب مدخراتهم الحالية أو السابقة.

4. يؤدي التضخم إلى عجز في الميزان التجاري. إذ تترتب على تصاعد الأسعار في الداخل. فضلا عن ضعف المقدرة التصديرية لارتفاع الأسعار بالنسبة للسلع المراد تصديرها مقارنة بشبيهاتها في الخارج وإذا استمر هذا العجز فترة من الوقت فإنه يؤدي إلى انخفاض سعر الصرف للعملة الوطنية.

ولكن ظهور النظرية الاقتصادية الحديثة غير من هذه المفاهيم وأصبح بإمكان الدولة الالتجاء إلى الإصدار النقدي الجديد في حالة وجود موارد اقتصادية معطلة بشرية كانت أم مادية. على أنه من الضروري التفرقة بين إمكانية الدولة المتقدمة اقتصادياً والدول النامية في إتباعها أسلوب الإصدار النقدي المذكور.

ففي الدول الرأسمالية المتقدمة والتي تشهد اتجاها نحو نقص التشغيل والبطالة بحكم الهوة بين الطلب الفعلي وحكم الإنتاج الممكن، يستلزم تدخل الدولة لغرض تنشيط الطلب الفعلي بتعويضها النقص في الطلب الخاص عن طريق زيادة الطلب العام وبخاصة الطلب الاستثماري وهو ما يستتبع زيادة الإنفاق العام.

ويمكن للحكومة أن تلجأ للإصدار النقدي لغرض تمويل جزء من الزيادة الحاصلة في هذا الإنفاق العام. وليس ثمة خطر من استخدامه وسيلة لهذا الغرض وذلك لكون الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة تمتلك جهازاً إنتاجياً ضخماً ذا مرونة عالية ولكنه في حالة تعطل مما يسمح باستيعاب كمية إضافية من النقود حيث يترتب عليها زيادة الطلب على أموال الاستهلاك وأموال الاستثمار. ومن ثم ارتفاع حجم التشغيل والإنتاج الكلي نتيجة انتقال الجزء الذي كان معطلاً من الجهاز الإنتاجي إلى حالة

التشغيل. كما أن هناك عدداً من العوامل التي تساعد الحكومة على وقف استخدام هذه الوسيلة بعد فترة زمنية معينة. وتتلخص هذه العوامل في انخفاض سعر الفوائد كنتيجة لزيادة كمية النقود المعروضة الأمر الذي يترتب عليه زيادة الاستثمار الخاص كذلك فإنه قد ينجم عن زيادة الإنفاق العام زيادة في الدخول الخاصة وهي الزيادة التي تستتبعها زيادة الاستهلاك. ونتيجة لزيادة كل من الاستثمار والاستهلاك الخاص يزداد الطلب الخاص. مما يضطر الحكومة إلى إيقاف التمويل بواسطة الإصدار النقدي الجديد.

وخلاصة هذا الفكر يمكن الالتجاء إلى التضخم وسيلة من وسائل تمويل النفقات العامة وذلك في حالة الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة ذات الجهاز الإنتاجي المرن وفي حالة نقص تشغيله بمقدار محدود ولمدة محدودة حتى تصل هذه الاقتصاديات إلى مستوى التشغيل الكامل.

أما الدول النامية فإن التحليل قد يقودنا إلى القول بإمكانية استفادة هذه الدول من الإصدار النقدي الجديد. إذ توجد فيها موارد ثروة معطلة ومهمة التنمية الاقتصادية في هذه الدول هي تشغيل تلك الموارد. والنقود الإضافية بإمكانها أن تسهم في تشغيل الموارد غير المستغلة لغرض زيادة الإنتاج وعلى ذلك فلن يحدث الارتفاع غير المرغوب فيه بالأسعار.

إلا أن هذا القول يغفل حقيقة أساسية ويتجاهل الجهاز الإنتاجي وعدم مرونته في الدول النامية وينتج من هذا الوضع زيادة الطلب الناجم من الإصدار النقدي الجديد لا تقابلها زيادة في المعروض السلعي فترتفع الأسعار، ومن ثم يحدث التضخم. يضاف إلى مساوئ التضخم بصفة عامة أن الدول النامية تتضرر منه كثيراً من عدة نواح، إذ يهبط ميل الأفراد للادخار برغم حاجة هذه الدول له كجزء من التراكم الراسمالي. وسبب عزوف الأفراد عن الادخار يعود إلى ضعف القوة الشرائية للنقود بالإضافة إلى الخلل الهيكلي الذي يحصل في ميزان المدفوعات الأمر الذي تضار من جرائه عملية التنمية الاقتصادية لأن التضخم يرفع من كلف الإنتاج فتزداد على أساسها أسعار الصادرات الوطنية وينخفض الطلب الخارجي عليها مما يحرم الدولة من الحصول على العملات الأجنبية في الوقت التي تكون بأمس الحاجة إليها لغرض استخدامها لاستيراد المعدات اللازمة للتنمية.

الفصل السادس
الإعانات المالية

تشكل الإعانات عموماً أحد المصادر التي تغذي خزينة الدولة بالمال وتكون الإعانات داخلية مستوفاة من مواطني الدولة من إيمانهم بضرورة دعم الحكومة مالياً. غير أن هذه الإعانات ليست ذات حجم مؤثر بقدر كونها غير منتظمة وقد تكون الإعانات متأتية من أفراد أو منظمات أو دول أجنبية. لهذا سنقصر دراساتنا على الأخيرة منها وهي الإعانات الخارجية كمصدر تمويل للنفقات في بعض الدول في وقتنا الحاضر.

ويرجع ظهور الإعانات الخارجية إلى عدة أسباب نوجزها في أدناه:

1. الأسباب الاقتصادية:

تبرز الأسباب الاقتصادية في رغبة الدول المتقدمة اقتصادياً للتخلص من فائض إنتاجها فقد واجهت هذه الدول واقعاً يتمثل بجهاز إنتاجي ضخم يتحول من وضع عسكري إلى وضع مدني وبخاصة بعد الحرب العالمية الثانية. مما يترتب عليه تحقيق فائض من إنتاجها بحاجة للتصدير غير ما كان متبعاً في السابق من إعدام هذا الفائض أو إلقائه في البحر وكان السكوت على هذا الحال وعدم البحث عن حل لها. يعني تعرض اقتصاد تلك الدول للانهيار بسبب ضخامة العرض وقصور الطلب الداخلي والدولي معاً. ومن ثم وجدت الدول أن إرسال فائض إنتاجها إلى الدول الأخرى على هيئة مساعدات اقتصادية يعد حلاً مثالياً لأنه يتخذ مظهراً إنسانياً بجانب غرضه الأساس وهو إنقاذ الجهاز الإنتاجي من الانهيار وإبعاد الأزمات الاقتصادية عنه. وأبرز مثل لهذه المساعدات هو "مشروع مارشال" حيث قدمت الولايات المتحدة الأمريكية مساعدات ضخمة لدول أوروبا الغربية.

2. الأسباب السياسية:

تتمثل هذه الأسباب في رغبة الدول الغنية بمساعدة الدول المؤيدة لها في الاتجاه السياسي أو السائرة في فلكها. ومثال ذلك إعانات أمريكا لدول غرب أوروبا وجنوب شرق آسيا وبعض دول الشرق الأوسط. وكذلك المساعدات التي كان يقدمها الاتحاد السوفيتي السابق لدول أوروبا الشرقية.

3. تطور التعاون الدولي:

قاد تقارب الدول بعد الحرب العالمية الثانية وقيام هيئة الأمم المتحدة بحث مشاكل التنمية الاقتصادية على أصعدة أوسع من ذي قبل.

ولقد بدا واضحاً أن وجود دول قليلة تنعم بالغنى والرفاه إلى جانب دول كثيرة تعيش في تخلف وفقر شديدين. أصبح أمرا غير مقبول في مجتمع دولي يفترض المساواة بين أعضائه لذلك دعت منظمة الأمم المتحدة بتوصياتها الدول الصناعية الغنية إلى مد الدول النامية بمزيد من المساعدات الاقتصادية لغرض تطوير اقتصادياتها المختلفة.

وتختلف الإعانات الخارجية تبعاً للزاوية التي ينظر منها فمن حيث الشروط يمكن التمييز بين الإعانات المشروطة والأخرى غير المشروطة. وتعد الإعانات مشروطة إذا كانت الدول لا تحصل عليها إلا إذا التزمت بعمل معين وموقف محدد ونشاط محدود سياسية كانت تلك الشروط أو عسكرية.

وتكون الإعانات غير مشروطة إذا لم يترتب على قبولها أي التزام يمس سيادة الدولة على أراضيها وينتقص من استقلالها السياسي والاقتصادي وعلاقتها الدولية.

ومن حيث الشكل يميز بين الإعانات النقدية والإعانات العينية فالإعانات النقدية هي الإعانات التي تدفع للدولة نقداً. أما الإعانات العينية فهي التي تدفع للدولة على شكل سلع للاستخدام المدني أو العسكري.

ويمكن القول أن الإعانات النقدية هي أكثر مرونة من تلك العينية ذلك أن الدولة قد تستفيد من النقد الأجنبي كغطاء لعملة وطنية جديدة تقوم بإصدارها كما تستطيع الحصول على السلع من الأسواق الأجنبية التي تراها أكثر مناسبة لها. أما الإعانات العينية فلا تصلح إلا للاستعمال في نطاقها المخصص لها، كما أنها تضيع على الدولة فرصة الاختيار بين البدائل المطروحة عند القيام بشراء السلع.

أسئلة الباب الثاني

السؤال الأول: قارن بين كل مما يأتي:

1. الدومين العام والدومين الخاص.
2. الرسم والضريبة.
3. الرسم والثمن العام.
4. الإكراه المعنوي والإكراه القانوني في الرسم.
5. وعاء الضريبة ومصدرها ووعاء الضريبة وأساسها.
6. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.
7. الضرائب على الأشخاص والضريبة الشخصية.
8. الضرائب الواحدة والضرائب المتعددة.
9. معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
10. الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية.
11. الضريبة التصاعدية والضريبة النسبية.
12. طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزافي في تقدير الضريبة.
13. التهرب المشروع وغير المشروع.
14. الضرائب الشخصية والضرائب العينية.
15. الدخل الصافي والدخل الإجمالي.
16. تكاليف الدخل واستعمالاته.
17. الازدواج الاقتصادي في الضريبة والازدواج القانوني والمكلف الفعلي بالضريبة والمكلف القانوني.
18. الازدواج المقصود وغير المقصود.
19. الازدواج الداخلي والازدواج الخارجي.
20. القروض الخارجية والداخلية.
21. القروض القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل.
22. القروض الإجبارية والاختيارية.
23. الجزاف القانوني والجزاف الإنتاجي.
24. الضريبة والقرض العام.

السؤال الثاني: ناقش العبارات التالية:

1. اكتسب الرسم أهمية كبيرة في الأنظمة المالية السابقة أما في الوقت الحاضر فقد تناقصت أهمية الرسوم لأسباب واعتبارات معينة.
2. يتضمن الرسم عنصر الإجبار.
3. من الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تحديد الرسم هو التناسب بين مقداره وكلفة الخدمة.
4. الضريبة فريضة إجبارية.
5. الضريبة فريضة بدون مقابل.
6. يقصد آدم سميث بقاعدة العدالة هي أن يسهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية.
7. يختلف وعاء الضريبة عن مصدرها كما يختلف وعاء الضريبة عن أساسها.
8. يذهب Cailaux إلى القول (من شجرة الثروة القومية يجب أن تكتفي بتقليم فروعها دون المساس بجذورها) أما Mirabau فيقول (الضرائب التي تدفع من الثمار هي ضرائب أما التي تدفع من الأصول فهي نوع من النهب أو السطو) .
9. يقصد بالضرائب على الأشخاص هي تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاءً لها.
10. يسوغ أنصار السعر التصاعدي استناداً إلى نظرية تناقص المنفعة الحدية.
11. تعتبر نظرية تدرج الحاجات الجماعية أحد الأسباب للأخذ بالسعر التصاعدي.
12. يتطلب مبدأ المساواة في الضريبة معاملة أصحاب المراكز القانونية المتشابهة معاملة قانونية متشابهة.
13. عندما يقرر المشرع الضريبي استثناءات على مبدأ المساواة لمصلحة مشروعة لا يتنافى ذلك مع مبدأ المساواة.
14. يقصد بعمومية الضريبة فرض الضريبة على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال.
15. حتى نصل إلى العدالة الضريبية يتطلب الأمر الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
16. تتطلب العدالة الضريبية فرض الضريبة على الدخل الصافي.
17. يعرف الاهتلاك أو الاندثار أو الاستهلاك بأنه (النقص التدريجي في قيمة الأصل نتيجة استخدامه أو تقادمه ومرور الزمن عليه) .

18. القاعدة العامة هي خصم المبالغ التي تعتبر تكليفاً على الدخل دون سواها وبالذات تلك المبالغ التي تعتبر استعمالاً للدخل.
19. تعتبر الضرائب التي يدفعها المكلف – عدا ضريبة الدخل – تكليفاً على الدخل لا لاستعماله له وبالتالي يتطلب الأمر تنزيلها.
20. عندما يختلف الجهد المبذول في الحصول على الدخل يتطلب الأمر التمييز بين الدخول في المعاملة الضريبية.
21. يتطلب الأمر اعتماد أسلوب التصاعد في الضريبة لتحقيق العدالة الضريبية.
22. يشترط لقيام الازدواج الضريبي وحدة الشخص الخاضع للضريبة.
23. من الحقوق الأساسية والمهمة للمكلف بالضريبة حقه في الاعتراض على تقدير الضريبة.
24. من حقوق المكلف بالضريبة الحق في اللجوء إلى القضاء.
25. للمكلف الحق في استرداد المبالغ التي دفعها زيادة على مبلغ الضريبة.
26. يذهب البعض إلى أن المشرع الأردني قد جانبه الصواب وهو يطلق مصطلح ضريبة المبيعات.
27. القرض يصدر طبقاً لإذن السلطة التشريعية.

السؤال الثالث: علل لماذا تعتبر العبارات التالية (صح) او (خطأ) من وجهة نظرك:

1. يطلق على الدومين العام الأموال الخاضعة لأحكام القانون الخاص.
2. يقصد بالدومين المالي الدومين الذي يقيم المشروعات التجارية والصناعية.
3. إن فرض الرسوم لا يتطلب في الماضي إقراراً أو موافقة من السلطة التشريعية وقد أدى ذلك إلى تضاؤل أهمية الرسم.
4. يتضمن الرسم عنصر الإجبار حيث يلتزم الأفراد بدفعة عند طلب الخدمة.
5. يقصد بالإكراه القانوني في الرسم الحالة التي لا يكون فيها الفرد مجبراً على طلب الخدمة والعكس بالنسبة للإكراه المعنوي.
6. من الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الرسم التناسب بين مقدار الرسم وكلفة الخدمة.
7. يفرض الثمن العام بقانون بينما يتحدد الرسم بقرار إداري.
8. الأصل في الضريبة أنها اقتطاع عيني وهذا هو حالها في العصر الحديث.

9. يعد فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السيادة أي بمعنى أن فرض الضريبة وجبايتها يستند إلى الجبر.
10. تعتبر الضريبة ذات هدف مالي فحسب.
11. من خصائص الضريبة أنها تدفع بمقابل وفي هذا تختلف الضريبة عن الرسم والثمن العام.
12. تقضي قاعدة الملائمة ان الضريبة يجب ان تجبى في الأوقات الأنسب للإدارة المالية للدولة.
13. لا يختلف مصدر الضريبة عن وعائها في جميع الحالات.
14. يقصد بالضرائب على الأشخاص هي تلك الضرائب التي تتخذ من المال وعاءً لها.
15. بسبب الانتقادات الموجهة للضرائب على الأشخاص اتجهت الدول إلى الأخذ بالضريبة على الأموال.
16. يعتمد المعيار الإداري في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على بعض المسائل الإدارية من حيث كيفية فرضها أو تحصيلها.
17. يعتمد معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة في مجال التفرقة بين المباشرة وغير المباشرة في الضرائب على أساس أن الضرائب المباشرة هي التي تفرض على بعض الوقائع المنقطعة أو العرضية.
18. تتميز الضرائب المباشرة بالثبات النسبي للحصيلة.
19. ينسب للضريبة المباشرة قابليتها على تحقيق العدالة الضريبية.
20. على حين تجبى الضرائب المباشرة من الشخص المفروضة عليه فإن الضرائب غير المباشرة تجبى من شخص آخر خلاف من قام بدفعها.
21. يعاب على الضريبة المباشرة كون حصيلتها تأتي متأخرة مقارنة بالضرائب غير المباشرة حيث تعتبر مورداً مستمراً طيلة العام.
22. تعتبر الضرائب التصاعدية من أكثر الضرائب تحقيقاً للعدالة الضريبية.
23. السعر النسبي هو السعر الذي يتغير تبعاً لتغير الوعاء أما السعر التصاعدي فهو السعر الذي لا يتغير مهما تغير الوعاء.
24. يفيد أسلوب التصاعد بالطبقات أكثر عدالة من أسلوب التصاعد بالشرائح.

25. يأخذ النظام الضريبي الأردني بأسلوب التصاعد في فرض الضريبة على الأشخاص الاعتبارية وبالأسعار النسبية عند فرض الضريبة على الأشخاص الطبيعية.
26. تتميز طريقة الإقرار أو الكشف الذاتي في تقدير الضريبة بأنها تساعد على تقدير الضريبة تقديراً صحيحاً.
27. يعاب على طريقة المظاهر الخارجية أنها لا تعبر بصدق عن درجة يسار المكلف.
28. يعاب على طريقة التقدير الجزافي (التقدير الحكمي) أو التقدير (الضريبة المقطوعة) بأنه لا يحدد المادة الخاضعة للضريبة تحديداً دقيقاً.
29. يختلف أسلوب التحصيل تبعاً لاختلاف الضريبة فما يصلح لهذه الضريبة قد لا يصلح لغيرها.
30. إن دين الضريبة محمول لا مطلوب.
31. تعد الظروف الاقتصادية عاملاً من عوامل التهرب من الضريبة.
32. تقوم نظرية المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة على أساس أن توزيع العبء الضريبي يجب أن يتم حسب المقدرة الاقتصادية للأفراد.
33. يقصد بالمساواة أمام الضرائب بشكل عام عدم التمييز بين أبناء الدولة الواحدة عند تطبيق القانون.
34. يقصد بالمساواة أمام الضرائب معاملة أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة ضريبية متشابهة ومعاملة أصحاب المراكز القانونية المتشابهة معاملة ضريبية مختلفة.
35. يقصد بعمومية الضريبة فرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال وعدم إعفاء احد دون مسوغ قانوني.
36. حتى نصل إلى العدالة الضريبية المنشودة يتطلب الأمر الأخذ بمبدأ عينية الضريبة.
37. تتطلب العدالة الضريبية خصم استعمالات الدخل دون نفقات الحصول عليه.
38. تتطلب العدالة الضريبية خصم الضريبة على الدخل من الدخل الإجمالي باعتبارها من نفقات الحصول على الدخل.
39. يعد دخلاً وفقاً لنظرية المنبع (نظرية المصدر) ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة.

40. تعتبر الضريبة على الأبنية والأراضي من قبيل الضرائب على الدخل.
41. تعتبر الضريبة على الأبنية والأراضي من قبيل الضرائب الشخصية.
42. ضرائب الإنتاج من الضرائب التي تتخذ من السلع المستوردة أو المصدرة وعاءً لها.
43. تعتبر الضريبة على المبيعات من الضرائب المباشرة يتحمل عبئها المكلف القانوني بها.
44. تعتبر الضريبة على المبيعات من الضرائب العينية.
45. من الأصح اعتبار الضريبة على المبيعات في الأردن من قبيل الضرائب على رقم الأعمال.
46. تعتبر الضريبة على المبيعات ضريبة إقليمية.
47. القرض العام يصدر طبقاً لإذن من السلطة التشريعية.
48. يختلف القرض عن الضريبة في مجال التخصيص.

السؤال الرابع: اجب عما يلي:

1. تناول الدومين الخاص مبيناً أنواعه ثم تحدث عن أحد تلك الأنواع.
2. عرف الرسم ثم استخلص من ذلك التعريف عناصره.
3. لماذا أصبح للرسم في الوقت الحاضر أهمية أقل مقارنة بأهميته بالسابق.
4. يشكك البعض بجبرية الرسم تحدث عن ذلك مبيناً وجهة نظرك.
5. تناول الضريبة من حيث تعريفها وبيان عناصرها.
6. يمتاز النظام الضريبي الجيد بعدة خصائص تشكل في مجموعها القواعد التي يجب مراعاتها والتي يطلق عليها بدستور الضرائب فما هي هذه القواعد.
7. ما هي طرق تحديد سعر الضريبة.
8. ما هي مبررات الأخذ بالضريبة التصاعدية.
9. تحدث عن المقصود بالواقعة المنشأة للضريبة.
10. تناول موضوع تقدير الوعاء عن طريق الإقرار مشيراً في ذلك إلى مسلك المشرع الضريبي الأردني.
11. متى يتم التقدير بواسطة الإدارة مشيراً في ذلك إلى مسلك المشرع الضريبي الأردني.
12. تحدث عن حالات التقدير الإداري غير المباشر (المظاهر الخارجية والجزاف) مع الإشارة إلى الوضع في الأردن كلما كان ذلك ممكناً.
13. ما هي طرق تحصيل الضريبة مع الإشارة إلى التشريع الضريبي الأردني.

14. تناول التهرب الضريبي من حيث تعريفه وأنواعه ثم أسبابه وسبل معالجته.
15. تناول التهرب من حيث تعريفه وأنواعه ثم سبل معالجته في التشريع الضريبي الأردني.
16. ما هي صور التهرب في التشريع الأردني 0(المادة 42) وما هي العقوبات التي قررتها هذه المادة للمتهربين من دفع الضريبة.
17. ما هي المفاهيم المختلفة للدخل وما هو موقف المشرع الضريبي الأردني منها.
18. هل يأخذ المشرع الضريبي الأردني بنظرية المنبع أم بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية ما هو دليلك على ذلك.
19. ما هي أنواع الضرائب على الدخل وأيهما تفضل عند المقارنة بين مزايا وعيوب كل منهما.
20. ما هي مزايا وعيوب كل من الضريبة النوعية والضريبة على مجموع الدخل وبما يأخذ المشرع الأردني.
21. ما هي الضرائب على الشركات.
22. ما هي الضريبة على المباني والأراضي وما هي خصائصها.
23. ما هي الضرائب غير المباشرة من حيث التعريف وما هي أنواعها بينها وتحدث عن واحدة منها.
24. ما هي أنواع الضريبة الكمركية من حيث الوعاء.
25. ما هي أنواع الضرائب الكمركية من حيث وحدة التحصيل.
26. ما هي أنواع الضرائب الكمركية من حيث الهدف.
27. ما هي الضرائب على الإنتاج وما هو الاختلاف بينهما وبين الضرائب الكمركية وما هي أهدافها.
28. ما هي الضريبة على المبيعات وما هي خصائصها.
29. ما هو أثر الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والادخار.
30. ما هو أثر الضرائب على الاستقرار الاقتصادي.
31. ما هو أثر الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي.
32. عرف القرض وبين عناصره.
33. ما هي أنواع القروض باختصار
34. ما هي المزايا التي تمنحها الدولة لغرض حث الجمهور على الاكتتاب بالقرض.

35. ما هي أنواع السندات الحكومية.
36. ما هي طرق الاكتتاب في سندات القرض العام.
37. ما هي أساليب انقضاء القرض العام وضحها ثم اشرح واحدة منها.
38. ما هي أساليب تمويل استهلاك القرض العام.
39. ما هي أنواع تبديل القرض العام.
40. ما هي المقدرة الاقراضية القومية.
41. تحدث عن الإصدار النقدي الجديد كمصدر من مصادر التمويل.
42. تحدث عن الإعانات أو المنح الدولية كمصدر من مصادر التمويل.

القسم الثاني

القانون المالي

" الموازنة العامة للدولة "

القسم الثاني

القانون المالي

الموازنة العامة للدولة

تعد دراسة الموازنة العامة للدولة في جوهرها، دراسة في الاقتصاد التطبيقي موضوعها هو تخصيص الموارد وتوزيعها بين مختلف الحاجات والأغراض العامة ونطاقها هو القطاع الحكومي في مجالات الإنتاج والتوزيع.[1]

وتعتبر الموازنة عملية مستمرة، فالصفقات والعمليات الاقتصادية والتي تتم في الاقتصاد العام وهو موضوع دراسة الموازنة العامة ما هي إلا نوع من الأنشطة التي تتم بصفة مستمرة، وفي هذه الحركة حركة النشاط الاقتصادي العام والتدفقات الاقتصادية التي تحدث نتيجة لذلك - يرتبط الحاضر بالماضي وبالمستقبل فالعمليات التي تمت في الماضي تتصل اتصالاً وثيقاً بما سيحدث في المستقبل وعلى أساس هذه الحركة تتحدد الغايات التي يرغب في تحقيقها في المستقبل، وتعكس الموازنة باعتبارها عملية زمنية مستمرة هذه العلاقات بين ما تحقق فعلاً وبين ما يرمي إلى تحقيقه في المستقبل، ومن ثم تصبح دراسة الموازنة العامة في جوهرها دراسة حركية ديناميكية وهي دراسة تربط بين أنشطة تنتمي إلى فترات زمنية مختلفة[2].

وفي هذا القسم سنتناول بالدراسة الموازنة العامة للدولة في أبواب ثلاثة وعلى الوجه الآتي:

الباب الأول: التعريف بالموازنة العامة.

الباب الثاني: تحضير الموازنة العامة.

الباب الثالث: تنفيذ الموازنة ومتابعتها.

---

(1) د. رياض الشيخ، المرجع السابق، ص 178 .

(2) نفس المرجع.

الباب الأول

التعريف بالموازنة العامة

الباب الأول
التعريف بالموازنة العامة (1)

يتضمن التعريف بالموازنة العامة للدولة موضوعين هما: مفهوم الموازنة، والتفرقة بينها وبين غيرها من الوثائق المالية ثم تحديد أهدافها وبيان قواعدها، وسنتناول هذه الموضوعات في فصلين نخصص الأول لمفهوم الموازنة ونخصص الثاني لقواعدها.

الفصل الأول
مفهوم الموازنة (2)

من المتفق عليه بين كتاب المالية العامة أن الموازنة العامة هي عمل سياسي يعبر عن فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية وحيث أن مفهوم الدولة وفلسفتها قد تطور مع مرور الزمن من دور الدولة التقليدية (الحارسة) إلى الدولة المتدخلة ثم إلى الدولة

---

(1) حول هذا الموضوع يراجع ما يأتي:

- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 473- 475.
- د. محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص 411- 452.
- د. طارق حمدي الساطي، "رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة"، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1967، ص 204 وما بعدها.
- د. عادل حشيش، المرجع السابق، ص 528- 543 .
- د. خطار شلبي، "العلوم المالية – الموازنة" ، الطبعة الثالثة، دار الكتاب اللبناني، بيروت، 1968، ص 16 وما بعدها.
- د. مجيد عبد جعفر الكرخي، "الموازنة العامة للدولة" ، مرجع سابق، ص 29 وما بعدها.
- د. فاطمة السويسي، مرجع سابق، ص 14.
- U. Hicks. Op Cit., PP. 45-49.

(2) حول هذا الموضوع يراجع ما يأتي:

- قطب إبراهيم محمد، "الموازنة العامة للدولة" ، الطبعة الثانية، القاهرة، 1977، ص 9- 16.
- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 473- 487.
- د. خطار شلبي، المرجع السابق، ص 16- 26.
- د. كاظم السعيدي، "ميزانية الدولة، النظرية العامة وتطبيقاتها في العراق"، بغداد، 1969، ص 7- 22.

الاشتراكية فإن ذلك التطور كان لا بد أن يؤثر في الموازنة فيجعلها تجاري في مفهومها واهدافها مقتضيات التطور في فلسفة الدولة ووظائفها.

المبحث الأول

تعريف الموازنة

للموازنة تعاريف متعددة، غير أن غالبية هذه التعاريف تقليدي يدور حول جوهر واحد لا خلاف عليه نذكر منها على سبيل المثال:

- أنها البيان الذي يتضمن تقديراً وإجازة لمصروفات وإيرادات الدولة العامة.
- هي بيان تقديري لما يجوز للحكومة إنفاقه وما ينتظر أن تجبيه الدولة من المال خلال فترة زمنية معينة من الزمن.
- هي البرنامج الذي تخمن فيه نفقات الدولة وورادتها ضمن مدة محددة أنية ويؤذن بها.
- هي توقع وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة عن مدة مستقبلية غالباً ما تكون سنة.
- أما في العراق فقد عرفها قانون أصول المحاسبات رقم 28 لسنة 1940 المعدل بأنها (الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الميزانية).
- وثيقة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة محددة ومقبلة من الزمن غالباً سنة والتي يتم تقديرها في ضوء الأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم.

ومما يؤخذ على هذه التعاريف ما عدا التعريف الأخير أنها قد بقيت في تعريفها للموازنة ضمن إطار الأهداف المالية فقط دون أن تبين لنا الدور الذي تقوم به الميزانية كخطة مالية ذات أهداف اقتصادية واجتماعية. ذلك لأن الموازنة العامة لم تعد ذات غرض مالي فحسب وإنما أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف سياستها المالية حتى في البلدان التي لا تأخذ في التخطيط الاقتصادي فالموازنة هي الأداة المالية التي تستخدم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وفي تحقيق التنمية الاقتصادية بما تستلزمه الأخيرة من تعبئة للادخار وترشيد للاستهلاك ورفع قدرة الفرد ورغبته في العمل ومن خلال التعريفات المذكورة آنفاً يمكن أن نستلخص أن الموازنة العامة تقوم على ركيزتين أساسيتين هما التقدير والإجازة.

1. **التقدير:** ويتمثل في تقدير أرقام تمثل المبالغ التي ينتظر الحصول عليها من المصادر المختلفة للإيرادات العامة وكذلك تقدير للأرقام التي يتوقع إنفاقها خلال فترة زمنية مستقبلية فهي إذن تقدير احتمالي للنفقات وإيرادات الدولة فالأرقام المقدرة بها قابلة للزيادة والنقصان لأنها خصصت للمستقبل ولا يمكن الجزم بصحة الأرقام الواردة بها.

فالموارد تأتي من مصادر متعددة وأوعيتها مختلفة وبالتالي قد لا يستطيع أحد الإحاطة بكل المؤثرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الواقعة عليها فتلعب الاحتمالية دوراً كبيراً في تقديرها. وكذلك الحال بالنسبة للنفقات حيث لا يستطيع واضعو الموازنة التنبؤ بمقدار المبالغ التي يجب اعتمادها لسد التكاليف المختلفة من الدولة.

ومع ذلك فإن تطور علم الإحصاء وعلم المحاسبة واستخدام الحاسوب في العمل الإداري قد أدى إلى أن المؤشرات التقديرية أصبحت ذات دقة عالية فإن الأرقام وإن كانت تقديرية أو تخمينية شأنها في ذلك شأن أي خطة إلا أن استخدام حسابات الجدوى الاقتصادية والكلفة الاقتصادية وقياس (التكلفة – المنفعة) وغيرها من الوسائل الفنية المنظورة قد جعل من تلك الأرقام أكثر دقة.

2. **إجازة السلطة التشريعية او المخولة بالتشريع:** ويقصد بالإجازة التصديق من قبل السلطة التشريعية على مشروع الموازنة الذي تقدمه الحكومة.

وتعد هذه الإجازة لمشروع الموازنة الذي تتقدم به الحكومة شرطاً أساسياً لنفاذها حيث يصبح المشروع بهذه الإجازة قانوناً يجيز للحكومة إنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات ويعد حق الإجازة هذا الذي تتمتع به السلطة التشريعية أو المخولة دستورياً بالإجازة من أقوى الحقوق. إذ عن طريق هذه الإجازة يمكن للجهات المشار إليها مراقبة أعمال السلطة التنفيذية بصفة مؤثرة.

ويلاحظ أن إجازة السلطة التشريعية تنصرف إلى كل من الإيرادات والنفقات التي تحويها وثيقة الموازنة. غير أن مضمون الإجازة يختلف في كل منهما فالإجازة بالنسبة إلى النفقات يعطي الحكومة الحق للقيام بالإنفاق بذات المبالغ أو بأقل منها أو عدم القيام بها. أما الإجازة بالنسبة للإيرادات فلا تتضمن أي خيار للحكومة في تحصيلها أو عدم تحصيلها فهي واجبة التحصيل وفقاً لنصوص القوانين المقررة للضرائب أو طبقاً لممارسة الحكومة لنشاطها الاقتصادي كإيراداتها من القطاع العام.

ويعني ذلك أن الإجازة عملياً تتصرف إلى النفقات لا الإيراد ذلك لأن الإجازة تمنح السلطة التنفيذية حق الإنفاق على حسب ما ورد في أبواب الموازنة أما الإيرادات فهي واجبة التحصيل وفقاً للقوانين والتشريعات النافذة.

وخلاصة القول أن إجازة الإنفاق تختلف عن إجازة الإيراد بما يلي:

1. إن إجازة الإنفاق تعني إمكانية استعمال الاعتماد الموحد في الموازنة دون أن يتحتم إنفاقه.
2. إن إجازة الإنفاق لا يمكن أن تتعدى قيمة الاعتمادات المرصدة والمصدقة من السلطة التشريعية في حين أن إجازة الإيراد تسمح بإمكانية تجاوز أرقام الواردات المقدرة في الموازنة.

وفي الأردن تعرف الفقرة (أ) من المادة (2) من قانون تنظيم الميزانية العامة وتعديلاته رقم 39 لسنة 1962 الموازنة بأنها (المنهاج المفصل لحكومة المملكة الأردنية الهاشمية من الناحية المالية وتعني الإيرادات والنفقات المقدرة لسنة مالية معينة) ، كما تنص الفقرة (أ) من المادة (112) من الدستور الأردني (يقدم مشروع الموازنة العامة إلى مجلس الأمة قبل ابتداء السنة المالية بشهر واحد على الأقل للنظر فيه وفق أحكام الدستور).

ويتضح من خلال النصين السابقين:

1. أن التعريف الذي أورده المشرع المالي الأردني للموازنة العامة هو التعريف التقليدي الذي يعتبر الموازنة مجرد وثيقة مالية تجمع بين الإيرادات والنفقات دون الإشارة إلى أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.
2. إن الموازنة العامة الأردنية هي تقدير وإجازة شأنها في ذلك شأن غالبية الموازنات العامة والتقدير يبدو واضحاً من العبارة الواردة في تعريف الموازنة بأنها (... الإيرادات والنفقات المقدرة لسنة مالية معينة).

أما الإجازة فيبدو واضحاً من نص المادة (112) من الدستور حيث أوجب الدستور تقديم مشروع الموازنة إلى مجلس الأمة قبل ابتداء السنة المالية للنظر فيه.

والسؤال الذي يجب طرحه هنا هو هل الموازنة العامة قانون بالمعنى الصحيح ؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول أن الموازنة قد اكتسبت مظهرها القانوني من خلال علاقتها بالسلطة التشريعية فهي تصدر عن هذه السلطة ولا يمكن أن تصبح نافذة وقابلة للتطبيق إلا بعد التصديق عليها من قبلها ، شأنها في ذلك شأن بقية

القوانين العادية الأخرى. ولأنها كذلك فقد نشأ أكثر من رأي حول التكييف القانوني لها. حيث يذهب البعض[1] إلى ضرورة التفرقة بين الموازنة ذاتها وبين قانون ربط الموازنة الذي يقصد به الإجراءات المتخذة والمحددة دستورياً للتصديق على الموازنة كمشروع يقدم من السلطة التنفيذية لمناقشته واعتماده من قبل السلطة التشريعية.

وفي هذا الاتجاه تنص المادة (112) من الدستور الأردني (يقدم مشروع قانون الموازنة العامة إلى مجلس الأمة قبل ابتداء السنة المالية بشهر واحد على الأقل للنظر فيه وفق أحكام الدستور).

كما تنص المادة (91) على (يعرض رئيس الوزراء مشروع كل قانون على مجلس النواب الذي حق قبول المشروع أو تعديله أو رفضه ... الخ).

وعليه فالموازنة من حيث الشكل قانوناً شأنه في ذلك شأن أي قانون آخر لأنه يخضع لذات النصوص الدستورية ويسري عليه ذات الإجراءات الهادفة إلى مناقشته وإقراره ثم المصادقة عليه ونفاذه. أما الموازنة نفسها فبالرغم من ذلك تعد عملاً إدارياً لأنها لا تتضمن قواعد عامة مجردة وإنما هي مجرد خطة تعدها السلطة التنفيذية لتنظيم إنفاقها وإيرادها. أو بعبارة أخرى فالموازنة – من حيث الربط – قانوناً شكلاً ولكن الموازنة من حيث الموضوع لا تعتبر كذلك، فهي لا تعدو أن تكون عملاً تنفيذيا بحتا باعتبارها برنامجاً تعده السلطة التنفيذية لبيان سير أعمالها خلال السنة المالية، أما القانون فهو عبارة عن مجموعة من القواعد العامة المجردة التي تضمن أمراً نهياً والمقترنة بجزاء الأمر الذي لا يتفق مع الموازنة من حيث وصفها القانوني.

وتأكيداً لذلك قضت محكمة القضاء الإداري بمجلس الدولة المصري بأن (قانون ربط الموازنة لا يتضمن عادة قواعد عامة مجردة وإنما هو تحديد للإيرادات من مصادرها، وتوزيع لها على مصارفها العامة بما يكفل سير مرافق الدولة في فترة محددة من الزمن هي في الغالب عام واحد، وهذا العمل بطبيعته عمل تنفيذي إداري، ولكن لأهميته ولتحمل أفراد الأمة أعباءه وآثاره تقرر أن يصدر من السلطة التشريعية التي تمثل إرادة الأمة ولما كانت أغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر في شكل قوانين كانت الميزانية تربط هي الأخرى بقانون).

---

(1) د. محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 514.



المبحث الثاني

التفرقة بين الموازنة العامة وغيرها من الوثائق المالية

تختلف الموازنة العامة للدولة عن غيرها من الوثائق المالية التي قد تختلط بها، ولذا يتطلب الأمر توضيحاً لذلك مبيناً لاختلاط معنى الموازنة مع المصطلحات والمعاني القريبة منها وكما يلي:

1. الموازنة العامة وميزانية المشروعات:

تقوم المشروعات الخاصة والعامة بعمل ميزانياتها السنوية وهي عبارة عن حساب لموجودات ومطلوبات المشروع في تاريخ معين نتيجة لعملياتها التي تمت في فترة سابقة وفقاً لقواعد يهتم بها علم المحاسبة. أما الموازنة العامة فتختلف عن ميزانية المشروعات كونها تتعلق بفترة مستقبلية وأنها لا تعطي تقييما لموجودات ومطلوبات الدولة في تاريخ معين وإنما فقط تقديراً لبيان الإنفاق والإيراد من خلال فترة قادمة ويشترط لنفاذها موافقة السلطات التشريعية.

2. الموازنة العامة والميزانية القومية والحسابات القومية:

الميزانية القومية مصطلح يقصد به التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي الكلي لبلد من البلدان بقطاعيه الخاص والعام في علاقاته الداخلية والخارجية خلال مدة مقبلة هي سنة في الغالب وهي تختلف عن الموازنة العامة في أنها تضم تقديراً للنفقات والإيرادات للأمة كلها – حكومة وأفراداً – لمدة قادمة في حين أن الموازنة هي تقدير للإنفاق والإيراد المتوقع خلال فترة قادمة للحكومة فقط.

3. الموازنة العامة والحساب الختامي:

يجب التفرقة أيضاً بين الموازنة التي تتعلق كما ذكرنا آنفاً بمدة مقبلة بناءً على تقديرات قد تتحقق أو لا تتحقق أما الحسابات الختامية فهي بيان لنفقات وإيرادات الدولة الفعلية أي التي أنفقت خلال فترة زمنية ماضية ومن ثم فبينما توضع الموازنة لسنة مقبلة يوضع الحساب الختامي لسنة مالية منتهية أي أن الحساب الختامي يوضع بعد انتهاء السنة المالية للموازنة العامة. وهو يمثل أهمية خاصة نظراً لاعتماد تقديرات الإيرادات والنفقات للموازنة الجديدة عليه.

4. الموازنة العامة وميزانية الأسرة:

يقصد بميزانية الأسرة الكشف الذي يحتوي على ما تنفقه الأسرة على مختلف احتياجاتها المعاشية من ملبس ومأكل ومشرب ودواء ووسائل رفاهية وأمور ثقافية وتعليمية ونقل وخدمات أخرى، هذا من جانب أما من الجانب الآخر تحتوي ميزانية الأسرة على دخل الأسرة التي تحصل عليه من مختلف نشاطاتها الاقتصادية أو الخدمية لفترة ماضية من الزمن.

ومن خلال ذلك يبدو واضحاً الفرق بين الاثنين فميزانية الأسرة فعلية لفترة ماضية أما موازنة الدولة فهي تقدير ولفترة قادمة، كما أن الموازنة تعكس تصرفات الدولة الإيرادية والإنفاقية والتي تخضع لمصادقة مجلس الأمة أما ميزانية الأسرة فتعكس سلوك الأفراد وتصرفاتهم ولا يتطلب العرض على مجلس الأمة.

5. الموازنة العامة وميزان المدفوعات:

ميزان المدفوعات جدول يعرض عمليات التبادل الاقتصادية والتجارية والمالية بين بلد ما والبلدان الأخرى (العالم الخارجي) خلال فترة معينة تكون سنة واحدة، ويحتوي هذا الميزان على جملة حسابات هي الميزان التجاري (الاستيرادات والصادرات) وحساب المدفوعات التحويلية وحساب الخدمات وحساب رأسمال أي أن ميزان المدفوعات يختص بتسجيل قيمة ما للبلد وما عليه من خلال حركة السلع والخدمات خلال سنة ماضية مع العالم الخارجي.

ويبدو من خلال ذلك اختلاف ميزان المدفوعات عن الموازنة العامة ففي حين يعكس ميزان المدفوعات حركة النشاط الاقتصادي للدولة مع العالم الخارجي ولمدة ماضية ودون حاجة للعرض على مجلس الأمة فإن الموازنة تهتم بعرض إيرادات الدولة ونفقاتها لفترة زمنية قادمة ويتطلب الأمر للعمل بها ونفاذها المصادقة من قبل ممثلي الشعب.

6. الموازنة العامة والموازنة النقدية:

الموازنة النقدية كشف حسابي يتضمن إيرادات الدولة المتوقعة ونفقاتها المتوقعة من النقد الأجنبي (العملات الصعبة) خلال فترة زمنية قادمة وتهدف الدولة من خلال هذه الموازنة ترشيد استخدام مواردها من النقد الأجنبي الذي يتميز بالندرة لضمان حسن استخدامها لهذا النقد. ومن خلال ذلك يتضح الفارق بين الموازنة النقدية وموازنة

الدولة حيث تهتم الأخيرة بإيرادات الدولة ونفقاتها كاملة كما أن الموازنة النقدية تعدها الأجهزة النقدية كالبنك المركزي في حين الموازنة العامة تعدها السلطة التنفيذية وتصادق عليها السلطة التشريعية ومع ذلك فكلاهما أرقام تقديرية.

المبحث الثالث

أهداف الموازنة

ليست الموازنة العامة مجرد تقدير لإنفاق وإيراد الدولة لفترة مقبلة وإجازة لهذه التقديرات إنما هي كما ذكرنا المرآة التي تعكسها بصدق فلسفة الحكومة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية بصورة أرقام تحويها تلك الوثيقة. فهي إذن الأداة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية في التوازن الاقتصادي والاجتماعي وفي تمويل التنمية الاقتصادية والتعجيل بها.

والأهداف السابقة للميزانية جاءت في الحقيقة بعد خروج المالية العامة عن حيادها الذي رسمته لها النظرية المالية التقليدية. وهو ما سبق الإشارة له عند الكلام عن تطور المالية العامة والذي جاء نتيجة منطقية للتطور الذي لحق بدور الدولة حيث استتبع ذلك التطور في وظيفة الدولة إلى تطور مماثل في أغراض النظام المالي. وفيما يأتي توضيح لتلك الأهداف:

أولاً: الأهداف الاقتصادية:

لقد أدى اتساع وتنوع الأغراض التي تسعى لتحقيقها السياسة المالية إلى أن أصبح هدف الموازنة ليس كما كان مرسوماً لها في الدولة الحارسة وهي السعي لتحقيق التوازن المالي بين النفقات والإيرادات وإنما السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي حتى لو اقتضى الأمر الخروج عن مبدأ توازن الميزانية.

لقد انتهى التحليل الاقتصادي الحديث إلى استخدام المالية العامة وبخاصة عجز الموازنة (التمويل بالعجز) وفائضها كأداة لتحقيق توازن الاقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل – ففي فترات الرواج عندما تزداد قوى التضخم يستخدم فائض الميزانية (الضرائب أكبر من النفقات) بسحب قدر من القوة الشرائية للحد من الطلب الفعلي المتزايد. وبذلك يمكن القضاء على أخطار التضخم أو الحد منها. وفي فترات الكساد يستخدم التمويل بالعجز (الضرائب أقل من النفقات) لرفد النشاط

الاقتصادي بالقوة الشرائية وذلك في محاولة للحد من هبوط الدخل القومي والقضاء على الاتجاهات الانكماشية التي تهدده أو الحد منها في الأقل.

ثانياً: الأهداف الاجتماعية:

لا تقل أهمية الأهداف الاجتماعية للموازنة العامة عن أهدافها الاقتصادية فالتوازن الاجتماعي لا يقل أهمية عن التوازن الاقتصادي وحيث أصبحت الموازنة العامة وسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي عن طريق فرض الضرائب التصاعدية وبخاصة الضرائب المباشرة فيها ثم توجيه حصيلتها لتمويل بعض أنواع النفقات التي تستفيد منها الطبقات الفقيرة مثل إعانات الضمان الاجتماعي أو دعم السلع الاستهلاكية الضرورية والتعليم المجاني والخدمات الصحية المجانية التي تؤدي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بالتقليل من الفوارق في دخول الأفراد.

كما أن الموازنة يمكن أن تكون وسيلة للتوجيه الاجتماعي من خلال فرض الضرائب على السلع الاستهلاكية غير المرغوب في استهلاكها اجتماعياً حيث يؤدي ذلك إلى تقليل الأفراد للاستهلاك بالنسبة لهذه السلع كما أن منح بعض الحوافز يشجع على زيادة النسل إذا كان مرغوباً من قبل الدولة سواء اتخذ ذلك الحافز صفة إعفاءات ضريبية (الضريبة السالبة) أو صفة علاوات عائلية تتصاعد وفقاً لعدد الولادات.

ثالثاً: الأهداف المالية:

تعد الموازنة المرآة التي تعكس المركز المالي للدولة فهي وثيقة مالية تفصل وتعدد مصادر الإيرادات العامة خلال السنة المالية. كما أنها تضع الجداول المفصلة للنفقات العامة والأغراض التي اعتمدت من أجلها لذلك فهي تكشف بجلاء حقيقة الوضع المالي للدولة فتوازن الموازنة أي تكشف بجلاء حقيقة الوضع المالي للدولة حيث يعطي انطباعاً بسلامة مركز الدولة إن كان هذا التوازن حقيقياً كما يمكن أن نتعرف من خلالها على ما إذا كانت الموازنة في حالة عجز أو فائض ولأي من هذين الفرضيتين تأثيرات عدة على مختلف النواحي المالية والاقتصادية الأخرى.

رابعاً: الأهداف السياسية:

تعرف السياسة بأنها فن قيادة المجتمع والعناية بشؤونه وعليه فالموازنة العامة بما تحتويها من مؤشرات انفاقية عن مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية وما تتضمنه

مواردها من أموال تجبى من مختلف الشرائح والفئات الاجتماعية فهي في الحقيقة تعبير عن سياسة الدولة في أرقام ومن خلال ذلك نستطيع التعرف على أهداف الدولة واتجاهاتها في مجال إسعاد الشعب أو توجيه الإنفاق إلى نشاطات لا فائدة منها.

كما أن طبيعة إقرار الموازنة تكشف إلى أي حد تتبع الدولة الأسلوب الديمقراطي في إدارة الحكم فاعتماد الموازنة من قبل مجلس الأمة اعتماداً حقيقياً واضحاً وصريحاً وليس إملائياً يعني تمتع الشعب بحرياته وحقوقه الدستورية والعكس صحيح عندما يكون دور السلطة التنفيذية هو الأساس في حين أن دور السلطة التشريعية هامشياً وشكلياً.

الفصل الثاني
مبادئ الموازنة أو قواعدها[1]

يستلزم علم المالية العامة أن تقوم الموازنة العامة للدولة على عدة مبادئ يجب أن تحكم تحقيق الموازنة وقد ظل قسم من هذه المبادئ قائماً حتى الآن فيما كاد القسم الآخر منها أن يتلاشى لعدم مسايرته لمقتضيات التطور وفي الوقت ذاته فقد أفرز التطور مبادئ جديدة ترمي في مجموعها إلى ضمان أخذ السلطة المخولة بالتشريع فكرة دقيقة ومحددة عن مختلف أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد مرة واحدة وإلى ضمان أن تكون مراقبتها لأعمال السلطة التنفيذية على فترات دورية غير متقطعة.

وعلى الرغم من أن بعض هذه المبادئ قد فقد أهميته أو كاد أن يتلاشى إلا أن الأمر يستدعي دراستها وسنركز في الدراسة على أهم تلك المبادئ وعلى الوجه الآتي:[2]

المبحث الأول: سنوية الموازنة

المبحث الثاني: شمول الموازنة

المبحث الثالث: وحدة الموازنة

المبحث الرابع: توازن الموازنة

---

(1) راجع حول هذا الموضوع ما يأتي:
- قطب محمد ابراهيم، المرجع السابق، ص9- 49.
- د. كاظم السعيدي، المرجع السابق، ص23- 114.
- د. خطار شبلي، المرجع السابق، س27- 66.
- حسن عواضة، المرجع السابق، ص56- 107.
- د. مجيد عبد جعفر، المرجع السابق، ص73 وما بعدها
- د. جهاد الخصاونة، المرجع السابق، ص217 وما بعدها

(2) هناك مبادئ اخرى للموازنة منها: مبدأ وضوح الموازنة، مبدأ مرونة الموازنة، مبدأ دقة الموازنة، حول تفاصيل ذلك راجع: قطب ابراهيم محمد، المرجع السابق، ص19- 49.

المبحث الأول
سنوية الموازنة

جرى العرف المالي على إعداد الموازنة لفترة سنة وأن يكون تصديق السلطة التشريعية عليها سنوياً وأن يتم تنفيذها خلال مدة سنة ومن هنا وجد مبدأ السنوية الذي يعد من المبادئ الشائعة والراسخة في النظم المالية في العالم.

ولدراسة هذا الموضوع لا بد لنا من توضيح عدة أمور هي أسباب اختيار السنة كمدة محددة، متى تبدأ هذه السنة ومتى تنتهي ثم الاستثناءات التي ترد على مبدأ سنوية الموازنة ثم الوضع في الأردن.

أولاً: أسباب اختيار السنة:

لتحديد الموازنة لفترة سنة مقبلة أسباب متعددة نذكر منها أن غالبية الحسابات العامة والخاصة تحدد بالسنة وبخاصة حسابات الدخل القومي والتي تعد وثيقة الصلة بحسابات الموازنة وكذلك العلاقة المتبادلة بين تلك الموازنة وكافة أوجه النشاط الاقتصادي القومي فضلاً عن ذلك فإن فترة السنة تلاءم النفقات والإيرادات التي تتفاوت باختلاف فصول السنة وتتكرر سنوياً، كما أن تحضير الموازنة ومناقشتها واعتمادها يتطلب وقتًا وجهداً كبيرين ليس من السهل عملاً أن يتكرر في فترة قصيرة تقل عن السنة. كما أنه لو كانت مدة الموازنة تزيد عن السنة لأصبح من الصعب إعداد تقديرات دقيقة للنفقات والإيرادات لتباعد الفترة الزمنية بين إجراء التقديرات واعتمادها كما أنه من الناحية السياسية قد تضعف رقابة السلطة التشريعية على الموازنة لو امتدت مدة الموازنة لأكثر من سنة كما لو أنه قصرت عن السنة لأدى ذلك إلى إرهاق وارتفاع في التكاليف حيث يتطلب الأمر لتحضيرها عدة أشهر وجهود كبيرة فليس من المعقول انجاز ذلك بأقل من سنة كما أن المشروعات الخاصة تضع موازنتها كل عام وكما أن الضرائب المباشرة تحصل عن مدة عام أيضاً ولكل ذلك جرى العرف المالي على تحديد مدة الميزانية بسنة.

ويرتبط بتحديد بداية ونهاية السنة المالية مسألة غاية في الأهمية وهي الطريقة التي تتبع في قيد الحساب النهائي للسنة المالية فقد تنتهي السنة المالية دون أن يتم تحصيل كافة الإيرادات وإنفاق كافة النفقات التي حصل الالتزام بإنفاقها من قبل

الدولة قبل نهاية السنة المالية ومن ثم يجري الدفع الفعلي لهذه النفقات بعد انتهاء السنة المالية أو تحقق التحصيل الحقيقي للإيرادات بعد انتهاء السنة المالية فكيف يتم قيد الحسابات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهائها.

هناك طريقتان هما طريقة حسابات الخزانة وطريقة حسابات التسوية:

1. طريقة حسابات الخزانة (الأساس النقدي):

وتقوم هذه الطريقة على أساس أن الحساب النهائي للموازنة لا يشمل إلا تلك الإيرادات التي تم تحصيلها خلال السنة المالية المنتهية وتلك النفقات التي تم إنفاقها في السنة المشار إليها ومن ثم فإن الإيرادات التي لم يتم تحصيلها والنفقات التي لم يتم إنفاقها قد يتم إلغائها لتضاف كاعتمادات إلى السنة المالية التالية للسنة المالية المنتهية.

2. طريقة حسابات التسوية (أساس الاستحقاق):

وتقوم هذه الطريقة على أساس قيد كافة النفقات سواء تلك التي تمت خلال السنة المالية أو تلك التي حصل الالتزام القانوني لإنفاقها ولم تنفق وكذلك الإيرادات التي تم تحصيلها والتي نشأ للدولة حق في تحصيلها ولم تستحصل في حسابات السنة المختصة أي السنة المالية المنتهية.

وتمتاز هذه الطريقة أنها تظهر حقيقة المركز المالي للدولة خلال السنة المالية كما أنها تعطي فكرة صحيحة عن نشاطاتها خلال تلك السنة غير أنه يعاب عليها أن الحساب الختامي قد يبقى مفتوحاً لمدة طويلة فلا تعرف نتيجة على وجه السرعة فتغيب صورة الوضع المالي للدولة عن السلطة التشريعية والرقابية وحتى عن الإدارة المالية نفسها التي تستفيد من نتائج الحساب الختامي في رسم الموازنة العامة للسنة المقبلة.

موقف التشريع الأردني:

يأخذ النظام المالي بمبدأ سنوية الموازنة شأنها في ذلك شأن الدول الأخرى، حيث تنص الفقرة (أ) من المادة (7) من قانون تنظيم الموازنة العامة رقم 39 لسنة 1962 وتعديلاته على (يجب أن يتضمن مشروع قانون الموازنة على الأمور التالية: أ: كشفاً يحتوي على تقديرات الإيرادات والنفقات لسنة الميزانية المقبلة ... الخ) كما تنص المادة (2) من قانون الموازنة رقم (3) لسنة 2005 على (تقدر إيرادات ونفقات الحكومة للاثنى عشر شهراً المنتهية بتاريخ 2005/12/31 بما يلي: ...) ويعني ذلك أن السنة المالية تبدأ في 1/1 من كل عام وتنتهي في 12/31 من العام ذاته.

كما يأخذ النظام المالي الأردني بالأساس النقدي حيث تنص المادة (2) من التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (1) لسنة 1995 على (يجب على الدائرة استخدام الأساس النقدي في قيد إيراداتها المقبوضة ونفقاتها المصروفة فالإيرادات التي لم تقبض خلال السنة المالية الجارية لا تشمل في الدفاتر المحاسبية وكذلك فإن النفقات التي لم تصرف خلال السنة المالية الجارية تلغى).

الاستثناءات على مبدأ سنوية الميزانية:

إذا كان إجماع الفقه المالي يسير باتجاه سنوية الميزانية فإن هناك جملة من الاستثناءات التي ترد على مبدأ سنوية الموازنة العامة للدولة وترجع تلك الاستثناءات في بعض منها إلى التطورات التي لحقت بوظيفة الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ثم إلى الدولة الاشتراكية وتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية لتحقيق عدد من الأهداف واعتماد الموازنة العامة وسيلة لهذا التدخل ومن ثم أدى هذا التطور إلى الخروج عن مبدأ السنوية وإن كان ذلك لم يؤد إلى إلغائه كلية وأهم هذه الاستثناءات ما يأتي:

1. ميزانية الدورة الاقتصادية:

تتعاقب على الاقتصاديات الرأسمالية تقلبات اقتصادية دورية تتخذ شكل كساد أو رخاء قد يصاحبه تضخم إذا كان الطلب الفعلي يتجاوز حد التشغيل الكامل.

وأمام تعاقب هذه الدورات فكر الاقتصاديون بعمل ميزانية عامة تستغرق فترة الدورة بحيث تقوم الدولة من خلالها بالتدخل لتخفيض الطلب الفعلي إلى الحد الذي يكفي بالكاد تشغيل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد بكامله وذلك منعاً لظهور التضخم ويتحقق ذلك عن طريق العمل لزيادة الإيرادات العامة على النفقات العامة وتكوين احتياطي يوضع في صندوق خاص. وفي فترة الكساد تقوم الدولة بالتدخل لتنشيط الطلب الفعلي إلى الحد الذي يسمح بتشغيل الطاقة الإنتاجية عن طريق زيادة النفقات العامة التي تمول عن طريق الفوائض التي حققتها الدولة في فترة الرخاء[1].

---

(1) يحدثنا في التاريخ المالي على استخدام هذه الميزانية في السويد سنة 1937 حيث اصبحت الموازنة العامة جزء من ميزانية أعم هي ميزانية الدورة الاقتصادية ويرجع عدم إنشاء مثل هذه الميزانية في الوقت الحاضر إلى عدم مواجهة اقتصاديات الراسمالية إلى الأزمات الحادة التي واجهتها في سنة 1929، بل اصبحت تواجه ما يعرف في الأدب الاقتصادي بالتقلبات الاقتصادية التي يمكن مواجهتها عن طريق الموازنة السنوية.

2. ميزانية البرامج الاقتصادية والاجتماعية (الخطة الاقتصادية) :

أتى نظام التخطيط الاقتصادي في البلدان الاشتراكية بشكل خاص على الكثير مما كان سائدا في النظام الاقتصادي الحر ومن ثم فقد جرف اندفاعه ذلك المبدأ المستند إليه وهو مبدأ سنوية الموازنة ولم يعد يلقى في ظل هذه الأنظمة تلك القداسة التي كانت له فيما سبق. كما أن الأخذ بالتخطيط في بعض البلدان الرأسمالية (التخطيط الرأسمالي) قد أدى أيضاً إلى إدخال بعض التعديلات المهمة على هذا المبدأ.

فالتخطيط بعد أن حصر الموارد الاقتصادية نسق بينها ووجهها الوجهة التي تحقق أهدافاً معينة خلال فترة زمنية معينة قد قضى بذلك على سلطان القرارات الفردية ليحل هو محلها يوجهها الوجهة التي يتحقق بها أهداف الخطة فهو الذي يحدد حجم الاستثمارات الضرورية لتنمية الاقتصاد القومي ومصادر تمويلها المتعددة كما أنه يحدد حجم الاستهلاك ومداه ومن ثم ونظرا لطول الفترة التي يستلزمها تنفيذ الخطة (خمس سنوات في الغالب) ووجود مشاريع حكومية كبيرة يستغرق إنشاؤها أكثر من عام فقد أجمع الكتاب على أن مبدأ السنوية هذا قد لحقه التعديل في إطار حياة الخطة المتعددة لعدد من السنين. وتوضح الطريقتين الآتيتين التعديلات التي أدخلت على مبدأ السنوية.

طريقة الاعتمادات بالارتباط:

يتم وفقاً لهذه الطريقة قيد جميع المبالغ اللازمة لتنفيذ برامج الخطة في السنة الأولى لها مما يسمح للسلطة التنفيذية من الناحية القانونية الارتباط على تنفيذ المشاريع التي يتضمنها برنامج الخطة دون الدفع الفعلي لكل نفقاتها ثم يقيد في موازنات السنوات الآتية مبالغ الاعتمادات التي تعهدت الإدارة بالفعل على دفعها في كل سنة مالية وهذه الطريقة قليلة الشيوع.

طريقة القانون بالبرنامج:

ووفقاً لهذه الطريقة يعد برنامجاً مالياً يغطي سنوات الخطة ويتضمن الاعتمادات اللازمة لتنفيذ برامج الخطة وذلك بتوزيعها على سنوات متعددة يدرج في موازنة كل سنة الجزء المخصص من الإنفاق على هذا البرنامج خلالها يقوم البرلمان أو السلطة المخولة سلطة التشريع بالموافقة على البرنامج المالي بصفة منفصلة عن الموازنة ولكن بعد الموافقة عليه يتم في الموازنة العامة إدراج مبالغ الاعتمادات المدرجة في البرنامج

المالي ومن ثم فإن يتفقد مشروعات الخطة الاقتصادية يتم تقسيمها إلى مراحل سنوية يخصص لكل منها اعتماد مالي يتم قيده في الموازنة العامة لكل سنة من هذه السنوات.

والسؤال الذي يفرض نفسه هنا حول مدى التزام السلطتين التشريعية والتنفيذية بإتباع كل مرحلة من مراحل تنفيذ البرنامج سواء بالنسبة للمشروعات أو الاعتمادات المخصصة لها، وللإجابة على هذا التساؤل يمكن القول بأن الأمر يختلف حسب النظام الاقتصادي القائم ففي الأنظمة الرأسمالية ليس هناك إلزام قانوني يلزم السلطة التشريعية بالموافقة على الاعتمادات التي سبق الموافقة عليها في القانون ببرنامج تأسيسا على أن الأخير ليس له حكم الموازنة فهو لا يتعدى كونه بياناً بالمشروعات التي تقوم الدولة بتنفيذها بموجب الاعتمادات المخصصة لها من مراحل الخطة ومن ثم فهو لا يتضمن الموافقة على فتح أي اعتمادات بالارتباط أو بالدفع وكل ذلك سببه أن الخطة في الأنظمة الرأسمالية لا تتعدى كونها خطة توجيهية وليست ذات طبيعة آمرة كما هو الحال في البلدان الاشتراكية. غير أن هناك التزاماً ادبيا يجب أن تراعيه السلطة التشريعية عند اعتمادها للموازنة المنظمة لنفقات برنامج الخطة.

أما في الأنظمة الاشتراكية فهذا الأمر قد حسمته الطبيعة الآمرة حيث يصبح هناك التزاما قانونيا على كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية بإتباع مراحل البرنامج الذي تتضمنه الخطة الاقتصادية نظراً للطبيعة الآمرة لهذه الأخيرة حيث تعد موازنة الدولة جزءً من الخطة المالية التي تكون مع الخطة العينية أجزاء الخطة الاقتصادية ولذا فقد أشرنا سابقاً إلى أن الموازنة في الأنظمة الاشتراكية اصبحت تقديراً وأمراً بالتنفيذ بدلاً من كونها تقديراً وإجازة كما هي الحال في الأنظمة الرأسمالية.

3. الاستثناءات الأخرى (الأقل من سنة):

يمكن القول بأن الاستثناءات السابقة تعود في حقيقتها إلى التطور الذي لحق طبيعة الدولة في سياق التطورات الاقتصادية والسياسية بانتقالها من الدور المحايد إلى الدور المتدخل ومن اتخذت من موازنة الدورة الاقتصادية أداة لأحداث التوازن الاقتصادي ومن الخطة أداة للتوجيه الاقتصادي، غير أن هناك استثناءات أخرى لا بد من الإشارة إليها تختلف عن الاستثناءات السابق ذكرها كونها لا تعود إلى التطور في دور الدولة وإنما لاعتبارات عملية أو فنية هذا من ناحية ومن ناحية أخرى تتصف

الاستثناءات الأخرى بأنها لمدة أقل من السنة على عكس الاستثناءات السابقة التي تتخذ شكل الاستثناءات الأكثر من سنة وفيما يأتي بيان بها:

الاعتمادات الإضافية:

المعروف أن الموازنة العامة هي تقدير للنفقات والإيرادات لفترة مقبلة وليس بالضرورة أن تكون هذه التقديرات صحيحة ومن ثم تدعو الحاجة بعد تصديق قانون الموازنة والبدء بالتنفيذ إلى صرف مبالغ جديدة تزيد عما هو مقدر لعدم كفاية التخصيص كما أنه قد تطرأ ظروف جديدة كالحروب أو الكوارث وغيرها تستدعي القيام بالإنفاق الذي لم يكن وارداً أصلاً في الموازنة الأمر الذي يجعل الموازنة في حالة عجز يستدعي الأمر مواجهته وهنا تتوجه الحكومة إلى البرلمان طالبة الموافقة على اعتمادات إضافية ولا شك أن هذه الاعتمادات الإضافية هي خرق واستثناء لمبدأ السنوية ذلك أن هذه الاعتمادات وهي تتعلق بالمدة المتبقية من السنة المالية فهي تقدر لمدة تقل عن السنة.

ويوجه كتاب المالية العامة بعض الانتقادات إلى الاعتمادات الإضافية نشير إلى بعضها بما يأتي:

- قد تستعمل الاعتمادات الإضافية وسيلة لتغطي الفشل في تقدير الموازنة لذا قد يلجأ الموظفون المسؤولون عن تحضير الموازنة إلى جعلها متوازنة ظاهرياً معتمدين على إمكان تغطية عجزها عن طريق الاعتمادات الإضافية.
- تؤدي هذه الطريقة إلى إضعاف رقابة السلطة التشريعية على النفقات العامة لأن هذه الاعتمادات وبسبب طبيعتها المستعجلة لا تخضع غالباً إلى مناقشة دقيقة وطويلة ومن ثم تصبح الرقابة عليها وعلى إقرارها شكلية.
- كما أن الاعتمادات الإضافية حتى في حالة منحها من قبل السلطة التشريعية تؤدي إلى الإخلال بتوازن الموازنة أو لا يصبح البرلمان أمام قائمة واحدة تشمل كافة النفقات والإيرادات بل تعددت أمامه قوائم الإنفاق لتعدد الاعتمادات الإضافية ومعلوم أن كل ما تفقده الموازنة من وحدتها تفقده من وضوحها ويعرقل رقابة السلطة المذكورة على النفقات العامة.
- بالإضافة إلى ذلك فإن السهولة النسبية في إقرار الاعتمادات الإضافية يشجع الحكومة على الإسراف في الإنفاق ويبعدها عن قاعدة مهمة من قواعد الإنفاق وهي قاعدة الاقتصاد.

وإذا كانت الظروف الطارئة قد تجد لها تسويغاً عند طلب إضافة الاعتمادات غير أن طلب إضافة اعتمادات في غير تلك الأحوال أو الظروف لا يمكن تسويغه ويمكن تحديد أسبابه في أن الإيرادات العامة تفتقر إلى الدقة في تقدير حاجاتها لدى تقديم مشروع موازنتها ، أو أنها قد تخفي عمدا بعض حاجاتها عند وضع المشروع تلافياً لتضخم الأرقام، وعلى أمل أنها ستلجأ فيما بعد إلى الاعتمادات الإضافية لتغطية الحاجات التي سبق إخفاؤها. ولذا فقد نص قانون الموازنة الأردنية للسنة (2005) على بعض التحديدات بهدف إحكام عملية طلب الاعتمادات الإضافية وكما يلي:

1. لا يجوز استعمال المخصصات الموجودة في هذا القانون لغير الأغراض المحددة لها ، ولا يجوز تجاوز المخصصات الواردة في الحولات المالية الصادرة (الفقرة د من المادة 6).
2. لا يجوز عقد أية نفقة أو صرف أي سلعة ليس لها مخصصات في هذا القانون وإذا اقتضت المصلحة العامة صرف نفقات إضافية فيتوجب إصدار قانون ملحق بهذا القانون (الفقرة هـ من المادة 6).
3. لا يجوز الالتزام بأي مبلغ يزيد عن المخصصات الواردة في هذا القانون كما لا يجوز طرح عطاء أي مشروع تزيد كلفته على المخصصات الموجودة له في هذا القانون إلا بموافقة وزير المالية (الفقرة و من المادة 6).

الميزانية المؤقتة:

يحصل في العمل أن تبدأ السنة الجديدة في حين لم يصادق على الموازنة الجديدة لأسباب متعددة منها مثلاً تأخر الحكومة في إعداد مشروع الموازنة وأمام ذلك الوضع تضطر الحكومة إلى العمل بالموازنة المنتهية أو أن تلتمس من السلطة التشريعية إصدار قانون يجيز للحكومة العمل لبعض بنود الموازنة الجديدة ولحين المصادقة عليها والقانون الأخير إما أن يكون تصديق لنفقات معينة دون الإيرادات وإما أن يتخذ شكل المصادقة على موازنات شهرية شاملة للنفقات والإيرادات معاً. علماً بأن فترة نفاذ الموازنات المؤقتة هي لمدة شهر أو شهرين ولا يجوز أن تمتد لأكثر من ذلك وتخصم الاعتمادات التي تقرر في الموازنات المؤقتة من مقدار الاعتمادات التي سيصادق عليها في الموازنة الجديدة.

ولا شك أن نظام الموازنات المؤقتة يعطي انطباعاً عن تقصير الحكومة والمجلس عن إنجاز الموازنة في موعدها المحدد كما انه يؤخر تطبيق الاصطلاحات التي يراد اتخاذها سواء ما يتعلق منها بجانب النفقات أو بجانب الإيرادات.

وفي الأردن تنص المادة (113) من الدستور (إذا لم يتيسر إقرار قانون الموازنة العامة قبل ابتداء السنة المالية الجديدة يستمر الإنفاق باعتمادات شهرية بنسبة 12/1 لكل شهر من موازنة السنة السابقة) .

المبحث الثاني

مبدأ شمول الموازنة

تطبيقاً لهذا المبدأ ينبغي أن تكون الموازنة العامة شاملة للنفقات العامة والإيرادات العامة فلا تخصم نفقات أي مؤسسة أو مصلحة عامة من إيراداتها كما لا يخصص أي نوع من الإيرادات بذاته لأوجه معينة من أوجه الإنفاق وبذلك تستطيع أجهزة الرقابة سواء التنفيذية أو التشريعية من تحقيق رقابتها على النفقات العامة وتتابع ما رافقها من تبذير وإسراف. ومن ثم يمكن القول أن هذا المبدأ يتفرع عنه مبدءان مهمان هما :

1. عدم جواز إجراء المقاصة بين النفقات والإيرادات:

فمن المعروف أن بعض المؤسسات الحكومية نتيجة لممارستها لنشاط معين تجاري أو صناعي أو خدمي تحقق من خلاله إيراداً معينا يتخذ شكل الرسم أو الضريبة أو الثمن العام. ويتحمل مقابل ذلك تكاليف معينة تتخذ صورة الأجور والمرتبات وثمن المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج ... الخ ، وبالنسبة لهذه المؤسسات يمكن إتباع أسلوبين للمحاسبة هما :

- أسلوب الموازنة الصافية:

وبمقتضى هذا الأسلوب يسمح للمؤسسة أن تخصم من إجمالي إيراداتها إجمالي نفقاتها بحيث لا يظهر في الموازنة إلا المبلغ الصافي. ويرى بعضهم أن طريقة الصافي هذه تتمتع بمزية هي أنها تمكن من معرفة تكاليف أية مؤسسة أو وزارة بسهولة ولأول وهلة في حين أن الطريقة الثانية والتي سنأتي على بيانها – لا تمكن من ذلك إلا بعد فحص إيراد المؤسسة ومقارنتها بنفقاتها وخصم هذه من تلك ويحتاج ذلك إلى جهد ووقت وبخاصة إذا كان البحث يشمل وحدات الموازنة العامة كلها.

- أسلوب الموازنة الإجمالية:

وبموجب هذا الأسلوب تدرج في الموازنة كافة الإيرادات ونفقات المؤسسة مهما صغرت ويعد هذا الأسلوب هو الشائع الآن وقد استقر لأمرين: الأول سياسي يتعلق بإتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير المرفق العام من خلال تتبع نفقاته وإيراداته، والثاني مالي ويتعلق بمحاربة الإسراف والتبذير في الإنفاق الحكومي حيث لا يتيح أسلوب الموازنة الصافية معرفة حقيقة نفقات المؤسسة والتي قد يبالغ فيها وبخاصة إذا كانت إيراداتها غزيرة مادامت تلك النفقات لا تظهر في الموازنة ويتبع في العراق أسلوب الموازنة الإجمالية.

2. عدم التخصيص:

وبمقتضى هذه القاعدة لا يجوز تخصيص إيراد معين لإنفاق معين فالإيرادات تمثل وحدة واحدة تصب بكاملها في الموازنة العامة وتوجه عن طريقها لتمويل الإنفاق الحكومي بكامله دونما تمييز لإنفاق دون آخر ويؤدي أعمال هذه القاعدة إلى أحكام الرقابة التشريعية على أوجه الإيراد والإنفاق. كما أنها تحد من مطالب الفئات السياسية والاجتماعية بتخصيص إيراد معين لإنفاق معين يعود بالفائدة عليها دون سواها بالإضافة إلى أنها تحد من إسراف بعض المصالح العامة في تقدير نفقاتها إذا ما خصصت لها موارد معينة.

الاستثناءات على مبدأ الشمول:

كما هي الحال بالنسبة لمبدأ سنوية الموازنة والتعديلات الذي لحقته والتي اتخذت شكل الاستثناء منه في الأقل في مفهومه التقليدي. نجد أن هناك جملة من الاستثناءات لحقت مبدأ الشمول فالميزانيات غير العادية والمستقلة والملحقة ما هي إلا صورة من صور الخروج على المبدأ المذكور كما أن عقد القروض العامة والخارجية وتخصيص حصيلتها للإنفاق على مشروعات التنمية وقبول التبرعات وتوجيهها لمصلحة مؤسسة معينة ما هي إلا صورة من صور الخروج على هذا المبدأ.

المبحث الثالث

مبدأ وحدة الموازنة

يقصد بمبدأ وحدة الموازنة هو إدراج كافة النفقات والإيرادات للدولة المتوقع إنفاقها أو تحصيلها خلال دورة الموازنة في وثيقة واحدة أي في موازنة واحدة أو بعبارة أخرى عدم تعدد الموازنات.

والغاية التي يرمي منها هذا المبدأ هي مالية واقتصادية وسياسية فمن الناحية المالية تسهل هذه العملية معرفة المركز المالي للدولة من خلال عملية المقارنة بين النفقات العامة وهو ما يمكن معرفته من خلال عرض بنود الموازنة و بطبيعة الحال فلا يمكن الوصول إلى ذلك إلا إذا كانت كل نفقات الدولة وكل إيراداتها موحدة في موازنة واحدة حيث يمكن من خلال ذلك معرفة العجز وأساليب تمويله والفائض. وكذلك نسبة الكميات المالية إلى الدخل القومي لمعرفة تأثير تلك الكميات على الإنتاج القومي وإعادة توزيع الدخل القومي لما للأخير من تأثير في الاستهلاك والادخار على عكس الحال لو تعددت الموازنات حيث يصبح الأمر أكثر صعوبة.

أما من الناحية السياسية فلا شك أن الموازنة العامة تسهل إذا وحدت نفقات وإيرادات الدولة فيها عملية الرقابة التشريعية على عكس ما إذا تعددت حيث يكون أحكام الرقابة غاية في الصعوبة ويصبح شرط موافقتها على الموازنة شرطاً لا أثر له.

الاستثناءات على مبدأ الوحدة:

بالرغم من وجاهة الأسباب الداعية إلى وحدة الموازنة العامة للدولة إلا أن التطورات الاقتصادية والظروف العملية أدت إلى الخروج على هذا المبدأ في صفة تعدد للموازنات فنجد إلى جانب الموازنة العامة للدولة الموازنات غير العادية (الاستثنائية) والموازنات المستقلة الملحقة.

أولا: الموازنة الملحقة:

عرف الفقه المالي الموازنة الملحقة بأنها: موازنات منفصلة عن موازنة الدولة العامة تتضمن إيرادات ونفقات بعض الإدارات أو المؤسسات التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة وعلى هذا يمكن لنا تحديد خصائص الموازنات الملحقة بما يأتي:

1. أنها موازنة إدارة عامة غير متمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة والأصل أن تدخل إيرادات ونفقات هذه الموازنة ضمن الموازنة العامة إلا أن المشرع المالي فصلها عن موازنة الدولة لأسباب خاصة هي:
   - طبيعتها التجارية والصناعية التي تستلزم ضرورة معرفة نتائج أعمالها من ربح وخسارة.
   - وضع نظام مالي ومحاسبي خاص يتفق مع ظروفها ويتلائم مع أوضاعها حتى تقوم بأعمالها بشيء من المرونة بالتحرر من القيود الروتينية التي تتضمنها قواعد المحاسبة العامة المطبقة على الإدارات الداخلة في الموازنة العامة.
   - إلزامها بتغطية إيراداتها من نفقاتها دون أن تعتمد في ذلك على الموازنة العامة بحيث يعطيها المشرع المالي الحق في إعداد موازنة منفصلة لها بقصد تمكينها من العمل بحرية واستقلال وعدم التقيد بالإجراءات المالية، غير أن هذا السبب لا يعد في نظر بعضهم مسوغا كافيا للخروج على مبدأ وحدة الموازنة إذ يمكن أن تقرر قواعد خاصة بمالية أي مصلحة أو مؤسسة عامة مع بقاء موازنتها ضمن الموازنة العامة للدولة.
2. تسري على هذه الموازنة جميع القواعد الثانوية التي تحكم موازنة الدولة ويطبق هذا المبدأ حتى وإن لم يكن هناك نص يفرض تطبيقه سواء من حيث اعتمادها ونشرها أو بداية السنة المالية وانتهاؤها أو إشراف وزارة المالية عليها.
3. إن إيراداتها ونفقاتها لا تظهر في الموازنة العامة للدولة وإنما الذي يظهر في تلك الموازنات فائض أو عجز الموازنات الملحقة بمعنى أن المصالح العامة ذات الموازنات الملحقة تلتزم بترحيل فائض موازنتها إلى الموازنة العامة وتقوم هذه الأخيرة بسد العجز الحاصل في الموازنة الملحقة عن طريق ما تقدمه من إعانات لهذه المصالح.

هذا وقد يتبادر إلى الذهن لأول وهلة أنه من الممكن أن تتخذ من هذه الصفة معيار للتفرقة بين ما هو ملحق من الموازنات وما هو مستقل منها على أساس أن الموازنة المستقلة تحتفظ بفائض إيراداتها وتغطي عجز نفقاتها بنفسها. ولكن الواقع العملي في الكثير من الأنظمة أثبت العكس ذلك أن هذه الصفة الخاصة بالميزانيات الملحقة بدأت تسري على الموازنات المستقلة أيضاً. ويذهب بعضهم بحق إلى أن الموازنة الملحقة لا

تعد مساساً بقاعدة وحدة الموازنة لأنه مادام صافي حسابات هذه المصالح والمؤسسات العامة من فائض أو عجز يدرج عادة في الموازنة العامة تكون قد احتفظت بوحدتها من حيث الجوهر وإن تعددت من حيث الشكل بوجود وثيقة أصلية للموازنة العامة ووثيقة أو وثائق أخرى للموازنات الملحقة.

ثانيا: الموازنة المستقلة:

عرف الفقه المالي الموازنة المستقلة بأنها ميزانية مصلحة عامة أو مؤسسة عامة تمتع بالشخصية المعنوية المستقلة ويمكن تبيان خصائص هذه الموازنة كما يأتي:

1. أنها مصلحة عامة أو شركة عامة ذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة وبالتالي فثمة ارتباط مباشر بين الموازنة المستقلة وفكرة المؤسسة العامة المعروفة بالقانون الإداري الأمر الذي يتطلب تعريف المؤسسة العامة.

جرى الفقه الإداري على تعريف المؤسسة بأنها[1]:

- مرفق يدار عن طريق منظمة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية.
- هي المصلحة العامة التي يمنحها المشرع الشخصية المعنوية.
- هي الجهاز الذي ينشأ لإدارة مرفق معين أو مشروع أو عدد محدد من المشروعات أو المرافق ويتمتع في إدارة هذه المشروعات بشخصية مستقلة عن شخصية الدولة وبحرية اختيار أساليب العمل التي تلائمه دون التقيد بالأساليب المتبعة في الوزارات والمصالح الحكومية.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن تلمس ثلاثة أركان للمؤسسة العامة هي:

1. **إدارة مرفق عام.**
2. **الشخصية المعنوية.**
3. **المنظمة العامة.**

أ. مرفق عام:

لم يتفق فقهاء القانون الإداري على تحديد دقيق للمرفق العام نظراً لكونه من المفاهيم المتغيرة غير أنهم على اتفاق في ما يتعلق بتحديد الأسس العامة التي تبنى عليها فكرة المرفق العام وهي:

- استهداف المنفعة العامة.

(1) انظر د. طارق حمدي الساطي، المرجع السابق، ص 273 وما بعدها.

- وجود منظمة عامة لإدارته.
- خضوعه لسلطة الدولة.
- العمل باطراد وانتظام.

وبناء عليه يمكن تعريف المرفق العام بأنه (مشروع تتولاه الدولة أو تشرف عليه بقصد إشباع حاجة ذات منفعة عامة، كما يمكن تعريفه بأنه مشروع تنشئة الدولة وتشرف على إدارته وتستعين بسلطات الإدارة لتزويد الجمهور بالحاجات العامة التي يتطلبها لا يقصد الربح بل يقصد المساهمة في صيانة النظام العام وخدمة المصالح العامة في الدولة[1]).

أما محكمة العدل العليا الأردنية فقد عرفته بأنه (حاجة جماعية بلغت من الأهمية مبلغاً يقتضى تدخل الحكومة لكي توفرها للأفراد باستخدام وسائل القانون العام... الخ[2].

ب. الشخصية المعنوية:

يمنح المرفق العام الشخصية المعنوية ليحقق له قدراً من الاستقلال يساعده على تحقيق أهدافه. لذا تعد الإدارة عن طريق المؤسسة العامة نوعا من اللامركزية المسماة باللامركزية المرفقية يترتب عليها ما يأتي:

- يكون للمؤسسة حق التقاضي والتعاقد.
- يكون للمؤسسة ذمة مالية منفصلة عن ذمة الدولة.
- يكون للمؤسسة حق قبول الهبات والوصايا.
- تتحمل المؤسسة المسؤولية عن أفعالها الضارة.
- يعد موظفو المؤسسة من الموظفين العموميين غير أنهم يكونوا مستقلين عن موظفي الدولة وتوضع لهم أنظمة خاصة بهم تختلف عن أنظمة موظفي الدولة ما لم يوجد نص خاص يقضي بذلك استثناءً من القواعد العامة كما هو الحال بالنسبة لموظفي الإدارات المحلية وموظفي المؤسسات العامة في الأردن[3].

(1) د. نواف كنعان: القانون الإداري، دار الثقافة، عمان، 2006 ص317.

(2) نفس المرجع ص 317

(3) نفس المرجع ص 142

ج. المنظمة العامة:

لما كانت المؤسسات العامة تتميز بصفة المنظمات العامة فلا بد إذن من التمييز بينها وبين المنظمات الخاصة وبصورة خاصة ما كان يبدو منها بشكل مؤسسات ذات نفع عام وفيما يأتي أهم المعايير التي اعتمدها فقهاء القانون الإداري:

- **غرض المنظمة:** فالمنظمة العامة ترمي إلى المصلحة العامة في حين أن المنظمة الخاصة ترمي إلى تحقيق المصلحة الخاصة.
- **طبيعة نشاط المنظمة:** إن النشاط الذي تمارسه المنظمة الخاصة يماثل النشاط الخاص في حين أن نشاط المنظمة العامة تغلب عليه صفة سداد الحاجات العامة.
- **موظفو المنظمة ومواردها:** إذا لم يدخل موظفو منظمة معينة في عداد موظفي الإدارة العامة ولم تكن لمواردها الصفة العامة كانت هذه المنظمة خاصة وإلا فهي منظمة عامة.
- **أصل نشأة المنظمة:** تكون المنظمة العامة من إنشاء الدولة على عكس المنظمة الخاصة فهي تنشأ بإرادة الأفراد.
- **امتيازات السلطة العامة:** إن المنظمات العامة تتمتع بامتيازات السلطة العامة كوضع قواعد معينة بإرادتها المنفردة وسلطة فرض الرسوم والاحتكار القانوني على عكس المنظمة الخاصة حيث لا تتمتع بهذه الامتيازات.
- إن الموازنات المستقلة تخضع لأحكام الموازنات الخاصة بها ولا تسري عليها الأحكام المتعلقة بالموازنة العامة إلا بنص صريح ويبدو ذلك من الجوانب الآتية:
  - من حيث وضع تقديرات هذه الموازنات وإقرارها واعتمادها ونشرها.
  - من حيث القواعد المالية والمحاسبية المتبعة في إداراتها ومسك حساباتها.
  - من حيث الموظفين الماليين والمحاسبين والمسئولين عن تنفيذها.
  - من حيث بداية ونهاية السنة المالية.
- إن الموازنات المستقلة تحتفظ بفائض إيراداتها لنفسها دون أن تحول إلى الموازنة العامة للدولة كما أنها تغطي العجز الذي تعانيه إما بإعانة تنالها من الدولة ويكون لها حكم الإعانة الممنوحة للمشروعات الخاصة وإما بقرض تعقده لهذه الغاية.

وإذا كان هذا هو الأصل العام في الموازنات المستقلة بيد أن الواقع العملي قد جرى على إلزام كثير منها بتحويل فائض إيراداتها إلى الموازنة العامة للدولة وعلى تخصيص

إعانة دائمة لها وفي هذه الموازنة شأنها في ذلك شأن الموازنات الملحقة بحيث لم تعد هذه الصفة بمثابة معيار يميز الموازنات المستقلة عن الموازنات المختلفة.

وقد أخذت الموازنة العامة في الأردن بهذا الاستثناء يدل على ذلك ما ورد في قانون الموازنة للسنة 2005 فيما يتعلق بالموازنات المستقلة حيث نلاحظ أن التشريع الأردني قد اعتبر الموازنات التالية من قبيل الموازنات المستقلة وهي[1]:

سلطة المياه، مؤسسة الموانى، مؤسسة سكن حديد العقبة، مؤسسة الإسكان والتطوير الحضاري، مؤسسة المناطق الحرة، مؤسسة النقل العام، مؤسسة التدريب المهني، وزارة الأوقاف، سلطة إقليم العقبة، صندوق التأمين الصحي، صندوق توفير البريد، مجمع اللغة العربية، معهد الإدارة العامة ... الخ .

ثالثاً: الموازنات الاستثنائية (غير العادية) :

يقصد بالموازنات الاستثنائية أو غير العادية تلك الموازنات التي توضع بصفة وقتية أو استثنائية أو في ظروف غير عادية وتمول بموارد استثنائية بحيث لو أدرجت النفقات والإيرادات المذكورة فيها ضمن الموازنة العامة للدولة أدت إلى عدم إعطاء صورة حقيقية عن صحة المقارنات التي يمكن أن تقدمها بين موازنات الأعوام المختلفة.

ومن أمثال النفقات غير العادية نفقات الحروب ونفقات الأشغال العامة التي تتطلب إنفاق مبالغ كبيرة ونفقات المشروعات التي ترمي إلى مكافحة الركود الاقتصادي ونفقات المشروعات الإنتاجية الكبرى، كما تستعمل بعض الدول الموازنات غير العادية لتغطية مصروفات التسلح لشن حرب أو لدرء كارثة طبيعية. ويبرر كتاب المالية العامة وجود مثل هذه الموازنات إلى جانب الموازنة العادية بأن الموازنة العادية هي الموازنة الرئيسة ليست سوى موازنة النفقات والإيرادات العادية ولما كانت هناك نفقات تعد غير عادية ولا يصح فيما بعد سدادها من الإيرادات العادية فإن من الأفضل أن لا تدرج في الموازنة العادية (الرئيسة) بل تعمل لها موازنة استثنائية تشمل النفقات غير العادية من جهة والإيرادات غير العادية التي تخصص لتغطيتها – وهو عادة قرض عام – من جهة أخرى.

(1) انظر ايضاً د. جهاد خصاونة، المالية العامة، مرجع سابق، 225- 226.

رابعا: الحسابات الخاصة على الخزينة:

قد تقيد في جانب الإيرادات أموال معينة وهي في حقيقتها ليست إيرادات عامة أو تصرف بعض الأموال من الخزانة العامة ولا تعتبر من قبيل النفقات العامة ولذلك سميت بالحسابات خارج الموازنة العامة لأنها لا تعتمد مع اعتماد الموازنة إيراداً أو إنفاقاً ومع ذلك فإن عمليات القيد المحاسبي لهذه الحسابات تتم بإشراف الخزانة العامة للدولة. ومن أمثلة هذه الحسابات[1]:

1. التأمينات التي يدفعها المقاولون لقاء ضمان حسن التنفيذ فإذا ما تم إنجاز العمل وفقاً للمواصفات في عقد المقاولة يتم رد هذه التأمينات.
2. القروض التي تمنحها الدولة للسلطات المحلية أو المؤسسات العامة للقيام ببعض المشروعات على أن تسدد إلى الخزينة عند حلول موعد السداد بموجب العقد.
3. التأمينات والكفالات التي يدفعها المواطنين لضمان سلامة التزاماتهم بشروط عقد أو معاملة معينة كالتأمينات التي تدفع للدولة قبل إجراء مزايدة لبيع ممتلكات الدولة من قبل المشاركين بالمزايدة.

أما في التشريع الأردني فيمكن ملاحظة الأنواع التالية:

1. السلف:

تعرف المادة (8) من التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (1) لسنة 1995 بأنها (مبلغاً يصرف مقدماً للمصلحة العامة لغاية محددة وتسترد بعد الانتهاء من هذه الغاية وتصرف على حساب مخصصات مرصودة في قانون الموازنة ولا يجوز استعمالها لغير الغاية التي صرفت من أجلها).

ويكون الوزير أو الأمين العام هو المختص في أمر الموافقة على إعطاء هذه السلف في ضوء المهمة والعمل المطلوب إنجازه أو الالتزام المطلوب مواجهته (المادة 86 من التعليمات).

أما صلاحية الصرف فهي:

- الأمين العام إذا كان مقدار السلفة لا يتجاوز (1000) دينار.
- الوزير المختص من 1000-3000 دينار.

---

(1) - د. مجيد عبد جعفر الكرخي، مرجع سابق، ص 84- 86.
- د. جهاد خصاونة. مرجع سابق، ص 227- 228.

- وزير المالية إذا كان مقدارها يزيد عن (3000) دينار.
- مهما بلغت قيمتها بموافقة الوزير المختص وفق التشريعات المعمول بها إذا كان يتعلق بالمشاريع (المادة 87 من التعليمات).

أما أنواع السلف فهي:

- سلفة دائمة: وهي سلفة تصرف للموظف لمواجهة حاجات مستمرة أو نثرية ذات مبالغ صغيرة تصرف للمصلحة العامة وتستعاض خلال السنة الواحدة (المادة 88 فقرة أ من التعليمات).
- سلفة مؤقتة وهي على نوعين هما:

أ. سلفة نفقات تصرف للموظف أو الدائرة لتنفيذ عمل معين أو شراء لوازم محددة أو توفير سلعة أو خدمة (المادة 88).

ب. سلفة على حساب المياومات وتصرف للموظف المكلف بمهمة داخل أو خارج المملكة للمصلحة العامة (المادة 88).

- سلفة خاصة: وهي سلفة تصرف للدائرة أو الموظف أو الشخص كدفعة مقدمة على حساب المشاريع (المادة 88).

2. الأمانات والتامينات:

تعرف المادة (99) من التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (1) لسنة 1995 الأمانات بأنها (المبالغ المقبوضة أو المقتطعة كوديعة لحساب مستحقيها أو لصرفها على نشاط معين وتقيد من قبل دائرة لحساب الغير في حساب الأمانات).

أما التأمينات فتعرفها المادة (101) من نفس التعليمات بأنها (المبالغ التي يدفعها الأشخاص إلى الدوائر في حالات معينة لضمان حقوق الخزينة بذمة الغير).

أما أنواع الأمانات فقد بينتها المادة (104) من التعليمات وهي:

- **الأمانات المخصصة:** وهي التي تمثل المبالغ التي تخصص للإنفاق على نشاط معين أو غاية محددة.
- **أمانات اقتطاعات الرواتب:** وهي التي يتم اقتطاعها من مستندات الصرف وفقاً للتشريعات والتعليمات الخطية وعلى الدائرة إرسالها إلى الجهة المختصة خلال فترة لا تتجاوز الشهر اللاحق لقبضها.

- **أمانات الدوائر والمؤسسات العامة والخاصة والأفراد:** وهي المبالغ التي يتم اقتطاعها أو تحصيلها أو حفظها للجهات صاحبة الحق فيها الناتجة عن أنظمة أو اتفاقيات أو التزامات.

المبحث الرابع

مبدأ توازن الموازنة

تعرض هذا المبدأ أسوة بالمبادئ الأخرى إلى التطور بتأثير التطورات الاقتصادية ومن ثم لا بد للتعرف على هذا المبدأ أن نستعرض بادئ ذي بدء بدايات هذا المبدأ ومفهومه في ظل النظرية المالية التقليدية ثم نستعرض مفهومه في ظل النظرية المالية الحديثة.

أولا: مبدأ توازن الموازنة العامة في النظرية المالية التقليدية:

تستلزم النظرية المالية التقليدية العمل على توازن الموازنة أي عدم الالتجاء إلى القروض أو الإصدار النقدي الجديد وقد جعلت هذه النظرية من هذا المبدأ معيارا للحكم على سلامة السياسة المالية وهدفاً لها ويقصد بهذا المبدأ في ظل النظرية المالية التقليدية أن تغطي الإيرادات العامة العادية النفقات العادية وعلى هذا فإذا استخدمت القرض لتمويل نفقات عامة استثمارية تعطي إيرادا يمكن أن يغطي أصل القرض وفوائده لا تكون والحالة هذه أمام عجز في الموازنة العامة ما دامت الزيادة في النفقات عن الإيرادات قد أدت إلى خلق أموال تدر ربحاً. وإذا كانت النظرية المالية التقليدية تحرم الالتجاء إلى عجز الموازنة فإنها تحرم أيضاً الأخذ بفكرة فائض الموازنة أي زيادة الإيرادات عن النفقات ويفسر ذلك الموقف بأن تحقيق فائض في الموازنة يدفع السلطة التشريعية إلى المطالبة بزيادة النفقات العامة ذات الطابع السياسي، فضلا عن أن تحقيق فائض من شأنه أن يعرقل النشاط الاقتصادي عن طريق دفعه نحو الانكماش نظراً لزيادة مستوى الإيرادات العامة وهي تمثل اقتطاعاً عن مستوى النفقات العامة.

ومن ثم فالتوازن في ظل النظرية التقليدية يستلزم وجود موازنة عامة بلا عجز وبلا فائض أي موازنة عامة تتعادل فيها حسابيا كافة الإيرادات العامة والنفقات العامة.

ثانيا: مبدأ توازن الموازنة في النظرية المالية الحديثة:

لا شك أن النظرية المالية الحديثة إنما هي وليدة تطور النظرية الاقتصادية ذلك لأن الكميات المالية هي كميات اقتصادية ومن ثم فالأزمة الاقتصادية في الثلاثينات وما

أدت إليه من البرهنة على عجز النظرية الاقتصادية التقليدية عن تحقيق التوازن الاقتصادي التلقائي ومن ثم جاءت النظرية الكينزية مؤكدة ضرورة تدخل الدولة عن طريق زيادة نفقاتها لغرض تحفيز الطلب الفعلي وتحقيق التوازن الاقتصادي ودعوتها لتمويل تلك الزيادة عن طريق القروض العامة أو الإصدار النقدي المالي أو إحداث فائض الموازنة العامة في أوقات التضخم لغرض تقليص الطلب الفعلي لتحقيق التوازن عند مستوى التشغيل الكامل ويعني ذلك أنه ليس المهم أن تكون الموازنة في حالة فائض أو في حالة توازن بل المهم هو تحقيق التوازن الاقتصادي باستخدام الموازنة العامة وسيلة لذلك ويعني هذا أولوية التوازن الاقتصادي بالنسبة للتوازن المالي أي إحلال توازن الكل محل توازن الجزء.

الباب الثاني

تحضير الموازنة العامة للدولة

الباب الثاني
تحضير الموازنة العامة للدولة

تتسم مراحل الموازنة العامة بالتتابع مما يؤدي إلى تحديد دورة كاملة للموازنة العامة تضم مراحل متعاقبة وهذه المراحل هي:

- مرحلة الإعداد.
- مرحلة التنفيذ.
- مرحلة المتابعة.

وتختلف مسؤولية القيام بتلك المراحل باختلاف الأنظمة المالية ولكن مهما اختلفت تلك الأنظمة فإن المسؤولية محصورة عموما في السلطتين التشريعية والتنفيذية غير أنه فيما عدا تشريع الموازنة (اعتمادها) تعد السلطة التنفيذية هي المختصة بجميع تلك المراحل تقريباً.

وتعد تلك المراحل في الحقيقة هي مراحل حياة الموازنة أو دورتها ابتداء بإعدادها ثم اعتمادها ثم تنفيذها بمتابعة ذلك التنفيذ ثم تقييمها وسيختص هذا الفصل لبعض تلك المراحل على الوجه بالآتي:

الفصل الأول: السلطة المسؤولة عن إعداد الموازنة.

الفصل الثاني: أساليب وإجراءات تحضير الموازنة.

الفصل الثالث: تنفيذ الموازنة.

الفصل الأول [1]

السلطة المسؤولة عن إعداد الموازنة

يثور جدل فقهي حول الجهة أو السلطة المختصة في إعداد او تحضير الموازنة فيرى جانب منه أن السلطة المسؤولة هي السلطة التشريعية ويذهب جانب آخر إلى أن السلطة المختصة هي السلطة التنفيذية، وسنتناول فيما يلي هذا الموضوع في مبحثين.

المبحث الأول

مسؤولية السلطة التشريعية عن إعداد الموازنة

يذهب البعض إلى أن السلطة التشريعية هي الأولى بتحضير الموازنة وأن التنازل عن حقها هذا يضعف مركزها وسلطتها أمام السلطة التنفيذية التي تتجه غالبا إلى زيادة النفقات تعزيزاً لنفوذها وسلطاتها وقد أخذت بهذا الأسلوب بعض الدول كفرنسا بعد قيام ثورتها والولايات المتحدة حتى عام 1921 ثم بدأت الدول بالتخلي عن ذلك بسبب الانتقادات الموجهة لهذا الاتجاه نظراً لأن هذا الأسلوب يؤدي إلى تجريد السلطة التنفيذية من مسؤوليتها في إدارة الجهاز التنفيذي للدولة ومنها إعداد الموازنة. كما أن الرقابة التشريعية تنقصها الخبرة والقدرة على التقدير. كما أن الرقابة التشريعية يصبح لا جدوى منها ما دام أن إعداد الموازنة قد تم من قبلها.

(1) د. - د. مجيد عبد جعفر، مرجع سابق، ص 266- 284.
- د. خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص 298- 299.
- د. محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 465- 468.

المبحث الثاني

مسؤولية السلطة التنفيذية

تأخذ بهذا الأسلوب معظم الدول في الوقت الحاضر حيث تكون السلطة التنفيذية هي المسؤولة ويقتصر دور السلطة التشريعية على المناقشة والإقرار.

أولا: مبررات حصر المسؤولية في السلطة التنفيذية:

إن مبررات حصر المسؤولية في السلطة التنفيذية تنبع في حقيقة الأمر من مبررات عملية ومنطقية وواقعية هي:

1. إن الموازنة في حقيقتها هي سياسة الدولة أو برنامج الحكومة معبراً عنه بالأرقام وبالتالي فالسلطة التنفيذية عندما تتقدم للبرلمان بمشروع الموازنة إنما تطرح نفسها للثقة بشكل غير مباشر وإن إقرار الموازنة هو في الحقيقة منح الحكومة ثقة البرلمان.
2. إن الحكومة هي المسؤولة عن التنفيذ وبالتالي يصبح من باب أولى أن تكون مسؤولة عن إعداد الموازنة لأنها ستحمل في النهاية نتائج هذا التنفيذ أمام البرلمان والرأي العام.
3. إن انتشار الجهاز الإداري للحكومة وتشعبه وخبرته ودرايته بالشؤون المالية والاقتصادية للاقتصاد القومي تعطيه القدرة على تقدير الاحتياجات وعلى إمكانية التمويل لهذه الاحتياجات كما أن مسؤوليتها في إدارة الجهاز الإداري للدولة يجعلها أكثر قدرة على تخصيص الأموال العامة وتحديد حاجة الإدارات الحكومية الأمر الذي يساعد على إعداد موازنة متناسقة تتناغم فيها الموارد مع النفقات على العكس لو تركت للسلطة التشريعية فقد ينعدم هذا التناسق نظراً لعدم إحاطة السلطة التشريعية بموارد البلاد.
4. تختلف الحكومة عن البرلمان في نظرتها إلى طبيعة العلاقة مع الناخبين فالنواب يسعون إلى إرضاء الناخبين وبالتالي قد يقرون موازنة لا تستند إلى الإمكانيات الاقتصادية المتوفرة أو المتاحة أما الحكومة فإنها وإن كانت تراعي ذلك إلا أنها وبحكم مسؤوليتها تحرص على مراعاة الوظائف الأساسية التي يتعين على كل موازنة تحقيقها كإعادة توزيع الدخل القومي وتحقيق العدالة الضريبية والارتقاء بمستوى الأداء الاقتصادي.

ثانيا: الجهة المختصة في السلطة التنفيذية في إعداد الموازنة:

تذهب بعض الدول إلى جعل المسؤولية في إعداد الموازنة لمجلس الوزراء في حين تعطي دول أخرى هذه المسؤولية لوزير المالية ولكل من الاتجاهين مبرراته.

1. مبررات إعداد الموازنة من قبل مجلس الوزراء:

يذهب جانب من الفقه المالي إلى أن إعداد الموازنة يجب ان تكون لمجلس الوزراء ويسوغون لدعم رأيهم المبررات التالية:

أ. إن الموازنة هي سياسة السلطة التنفيذية وليست سياسة وزارة معينة ولذا فإن مجموع الوزراء مسئولين عن تحضيرها وتنفيذها والدفاع عنها وتقديمها إلى البرلمان.

ب. إن مهمة الأعداد عملية شاقة وكبيرة ولذا قد لا يستطيع وزير واحد النهوض بها وبالتالي يصبح من الضروري أن تعهد مهمة الإعداد إلى الوزراء بمجموعهم أو إلى مجموعة منهم.

ج. إن نفقات الدولة لا تقتصر على النفقات الجارية أي النفقات اللازمة لتسير المرافق العامة للدولة فحسب وإنما تشمل إلى جانب ذلك نفقات استثمارية وهي تلك النفقات الموجهة إلى البرامج الاستثمارية كالمعامل والبنى الارتكازية وهذه تتطلب خبرة خاصة وقدرات نوعية وفنية متخصصة تعتمد في إقرارها على دراسات الجدوى الاقتصادية وهي تختلف عن تلك الخبرات اللازمة لإعداد الموازنة وبالتالي يتطلب الأمر اشتراك أكثر من وزارة من الوزارات المعنية في وضع الموازنة بجوانبها المختلفة الاستثمارية والاقتصادية والجارية أي أن الوزراء يعملون نيابة عن مجلس الوزراء.

2. مبررات إعداد الموازنة من قبل وزارة المالية:

تذهب غالبية الفقه المالي إلى إيكال مهمة إعداد الموازنة إلى وزارة المالية وهو الجاري عليه العمل في غالبية البلدان في الوقت الحاضر وهي:

أ. إن الموازنة العامة وإن كانت تعبر عن سياسة الدول المالية وإن السلطة التنفيذية مسؤولة عنها مسؤولية تضامنية إلا أن وزير المالية هو الشخص الوحيد الذي لا تكون لديه مصلحة في زيادة النفقات العامة حتى تظهر وزاراتهم أمام البرلمان أكثر كفاءة هذا من ناحية كما أن وزارة المالية المسؤولة عن جباية موارد

الدولة وبالتالي يصبح من الضروري أن يعهد إليها بمسؤولية إعداد الموازنة كي تتمكن من تحقيق التوازن الأمثل بين الإيرادات والنفقات من ناحية أخرى.

ب. إن انفرد وزير المالية بمسؤولية إعداد الموازنة لا يعني أن له أفضلية على غيره من الوزراء دائماً وإنما يعني أن الناحية التنظيمية تتطلب أن يعهد إلى جهة واحدة مسؤولية إعداد الموازنة حتى يأتي هذا العمل منسجماً متسقاً وموحداً بلا تضارب أو تعارض على خلاف الحال لو أن الأمر قد عهد إلى أكثر من جهة.

ج. أصبحت ظاهرة تعدد الموازنات من الظواهر الشائعة في الأنظمة المالية فإلى جانب موازنة النفقات الجارية هناك موازنة تخطيطية تقوم بها المشروعات العامة المستقلة وإلى جانبها موازنة النفقات الاستثمارية وإذا كان من الأنسب أن يعهد لوزير المالية وضع موازنة الإنفاق الاستثماري وإلى المنشآت الاقتصادية إعداد موازناتها التخطيطية فإن متطلبات وضرورات تحقيق العمل الكامل أن يعهد إلى وزير المالية بمهمة التنسيق بين هذه الجهات الثلاثة.

وفي الأردن يعهد إلى السلطة التنفيذية بمهمة إعداد الموازنة حيث يقوم وزير المالية نيابة عن السلطة التنفيذية بهذه المهمة مبيناً في ذلك لدوائر وزارته المختصة كدائرة الموازنة ثم تشكيل مجلس استشاري من وزير المالية ووزير الاقتصاد الوطني ومحافظ البنك المركزي ورئيس ديوان المحاسبة لإبداء رأيه في تقدير الإيرادات والنفقات.

الفصل الثاني
أساليب وإجراءات تحضير الموازنة

تعتبر عملية تقدير الموازنة ذات أهمية كبيرة ذلك لأنها في حقيقة الأمر تمثل البدايات الأولى لولادة الموازنة العامة للدولة وإذا ما أحكمت هذه العملية من حيث الدقة في التقدير والتناسق والفعالية وتحديد الأهداف التي ترنو الدولة إلى تحقيقها مبنيةً بشكل واضح ودقيق على المعطيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كان لذلك كله أثراً إيجابياً واضحاً على المراحل اللاحقة والعكس صحيح. ذلك لأن القوانين والتشريعات والقرارات الاقتصادية والمالية التي ستتخذ عند مرحلة تنفيذ الموازنة ما هي إلا إجراءات تطبيقية للأهداف التي صيغت وتم على هديها إعداد الموازنة. وبالرغم من أن أساليب إجراءات الموازنة قد تختلف بين دولة وأخرى فإنها في النهاية لا تتعدى التوجيهات العامة التي تصدرها السلطة التنفيذية والتي يتم على أساسها تقدير جانبي النفقات والإيرادات في الموازنة ثم تتويج ذلك بتحويل مشروع الموازنة إلى قانون ملزم وهذه الموضوعات هي ما سنتناوله في المباحث لآلية الثلاثة وعلى الوجه الآتي:

المبحث الأول: القواعد التنظيمية والتوجيهية

المبحث الثاني: القواعد الفنية المتبعة في التقدير

المبحث الثالث: تشريع الموازنة

المبحث الأول
القواعد التنظيمية والتوجيهية

تكاد تكون القواعد التنظيمية والتوجيهية لأعداد الموازنة وهي المرحلة الأولى في حياة الموازنة واحدة في جميع الدول ولا تتعدى ما يلي:

1. التوجيهات العامة:

ويختص مجلس الوزراء بوضع هذه التوجيهات بعد دراسته لمتطلبات الحاجات العامة في ضوء الأحوال الاقتصادية والاجتماعية حيث تنصب هذه الإجراءات على تحديد السياسة العامة للدولة بجوانبها المختلفة ويستوحي مجلس الوزراء المبادئ العامة لهذه السياسة من مضمون الفلسفة الاجتماعية والاقتصادية لسلطة الحكم والظروف

الاقتصادية السائدة والبناء القانوني السائد وهو في ذلك قد يغلب انفاقاً على آخر أو إيراد على آخر أو يزيد من انفاق معين أو يحجب انفاقاً آخر فمثلاً قد يعطي الأولوية للانفاق الحربي في ظرف معين وللإنفاق الاجتماعي في ظرف آخر أو للإنفاق الصناعي أو الزراعي في ظرف معين. ويتخذ قراراته تلك في ضوء الوقائع والتقارير الموضوعة أمامه من قبل المختصين والنتائج المترتبة على إهمالها أو الاستجابة لها.

2. تعليمات تقدير الموازنة:

بعد أن يضع مجلس الوزراء الخطوط العريضة للسياسة العامة بشكل عام والسياسة المالية بشكل خاص تقوم وزارة المالية مسترشدة بتلك السياسة والتوجيهات بإصدار تعليماتها إلى الوزارات كافة توضح فيه المبادئ التي يجب الاسترشاد بها عند تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة وما يجب أن تتوخاه تلك الدوائر من الدقة والوضوح والإخلاص في تلك التقديرات وعدم المبالغة والابتعاد عن الارتجال والتحكمية – حيث يجب أن تكون تلك التقديرات أقرب إلى الواقع ذلك لأن الخطأ في تقدير الإيرادات يؤدي إلى شل حركة الجهاز الإداري إذا كانت المبالغ المحصلة أقل كثيراً من التقديرات وإذا كان هناك مبالغة في خفض النفقات العامة إلى أقل من حقيقتها – كما تطلب وزارة المالية أن تقدم لها تلك التقديرات للإيرادات والإنفاق خلال فترة معينة.

3. تجميع نتائج التقديرات:

بعد أن تصدر وزارة المالية تعليماتها مرفقة ببعض الاستمارات إلى الوزارات المختلفة تقوم تلك الوزارات بإجراء التقديرات الخاصة بالانفاق والإيراد لموازنتها والتي يجب أن تكون معبرة وبدقة عن احتياجاتها من الانفاق وما تتوقع تحصيله من الإيراد. ويتم ذلك ليس بإجراء فوقي أي لا يتم عادة في ديوان الوزارة وإنما يبدأ من أول السلم الإداري في كل وزارة ثم يتم تجميعه ومناقشته تلك الموازنات مع المختصين في كل وزارة فإذا ما تم ذلك تتولى وزارة المالية تجميع تلك الموازنات والتنسيق بينها وتوحيدها لعمل مشروع الموازنة الذي سيتضمن جدولين موحدين أحدهما للإيرادات والآخر للنفقات العامة ثم تقوم وزارة المالية بإحالة المشروع إلى مجلس الوزراء لمناقشته مرفقاً بمذكرة توضح فيها أهداف الموازنة وأسباب اختلافها عن أهداف الموازنة السابقة أو اتفاقها معها. وبهذه المرحلة تكون إجراءات التحضير قد انتهت.

مرحلة القواعد التنظيمية والتوجيهية في الأردن:

يعهد المشرع الأردني إلى السلطة التنفيذية بمهمة تحضير وإعداد الموازنة التي تبدأ عادة بسلسلة من الخطوات هي[1]:

يصدر بلاغ رسمي عن رئاسة الوزراء لإعداد مشروع قانون الموازنة العامة ومشاريع موازنات المؤسسات العامة المستقلة، متضمناً الأسس والتعليمات الواجب إتباعها من قبل الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية عند إعدادها لمشروع موازنتها للسنة المالية المقبلة ومواعيد تقديم كشوفات الإيرادات والنفقات (جارية ورأسمالية) وجداول تشكيلات الوظائف إلى دائرة الموازنة العامة وكذلك موعد تقديم مشروع قانون الموازنة العامة إلى مجلس الوزراء.

تقوم الوزارات والدوائر والمؤسسات العامة بمراجعة دائرة الموازنة العامة للحصول على النماذج المعتمدة لإعداد مشاريع موازناتها عليها.

تقوم الوزارات والدوائر الحكومية بالتعميم على إداراتها المختلفة ومطالبتها بتقديم توقعاتها عن نشاطاتها وأعمالها للسنة المالية المقبلة، وتقديم مقترحاتها بخصوص إعداد الموازنة وتتولى الإدارة العليا فيما يتعلق بمركز الوزارة أو الدائرة والمحافظين فيما يتعلق بالإدارات الحكومية في المحافظات والألوية القيام بدارسة المقترحات المقدمة ومناقشتها مع مديري الإدارات والوحدات والمجالس التنفيذية للمحافظات والعمل على إجراء أية تعديلات على المقترحات والمشروعات المقدمة منهم وضع مشروع نهائي للموازنة.

تتسلم دائرة الموازنة العامة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والدوائر الحكومية حيث يتم دراستها من قبل المختصين بالدائرة ثم تبدأ المناقشة بين الوزارات والدوائر المعنية ودائرة الموازنة العامة حول المخصصات المطلوبة ومن ثم يتم التوصل إلى أرقام يتفق عليها في ضوء الاحتياجات الفعلية مع الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع المالية والاقتصادية السائدة والموارد المالية المتاحة.

بعد الانتهاء من مرحلة مناقشة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والدوائر الحكومية يتم التوصل إلى صورة إجمالية أولوية لحجم الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المالية المقبلة ومقدار العجز المقدر ويتم استعرض ذلك من قبل المجلس الاستشاري

---

(1) دائرة الموازنة العامة، مديرية الدراسات والأبحاث: دليل دورة الموازنة 2003، ص4- 6.

للموازنة وفي ضوء تقييم الوضع المالي والاقتصادي للسنة الحالية والأبعاد المتوقعة للسنة المقبلة.

تتم مراجعة الإيرادات والنفقات في ضوء المحددات سالفة الذكر ليتم بعدها التوصل إلى الصورة النهائية لمشروع قانون الموازنة للعام القادم.

يرفع بعدها مشروع قانون الموازنة العامة لمجلس الوزراء حيث تتم دراسته ومناقشته بعناية ويقوم بإجراء أي تعديلات قد يراها مناسبة وتنسجم مع اتجاهات السياسة العامة ويتم وضع الموازنة في صورتها النهائية، حيث يتم رفع مشروع قانون الموازنة إلى مجلس الأمة للمناقشة النهائية وفق أحكام الدستور.

المبحث الثاني

القواعد الفنية المتبعة في التقدير

عند تعريف الموازنة العامة أشرنا إلى أنها تقدير ومن ثم يجب اعتماد الدقة في هذه التقدير حتى تأتي الموازنة في النهاية مقاربة إلى الواقع بدرجة كبيرة وإذا كانت هذه القاعد تعد من البديهيات إلا أنه يحدث كثيراً في العمل أن لا تلتزم الحكومة بالدقة المطلوبة في التقدير يدفعها في ذلك رغبتها في تقديم موازنة متوازنة تسهيلاً لعملية اعتمادها من السلطة التشريعية فتعمل مثلاً على تقدير النفقات بأقل من حقيقتها وتضخيم الإيرادات بأكثر من ذلك أو قد ترجع عدم الدقة لا إلى رغبة تقصد الحكومة تحقيقها وإنما إلى نقص في الدراسات والإحصاءات وانخفاض في كفاءة الجهاز الإداري المختص بتلك التقديرات. وسنتناول في هذا المبحث تقدير الإيرادات وتقدير النفقات.

أولاً: تقدير الإيرادات[1]:

1. طريقة حسابات السنة قبل الأخيرة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الإيرادات في موازنة معينة على أساس الإيرادات الفعلية لآخر سنة مالية منتهية فالإيرادات لميزانية سنة 2007 تقدر على أساس متساوٍ مع إيرادات سنة 2005 مع عدم إدخال أي تعديل على هذه الإيرادات إلا ما يدعو إليه بسبب خاص يتوقع حدوثه كفرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب القائمة.

وقد سميت هذه الطريقة بطريقة حسابات السنة قبل الأخيرة نظراً إلى أن تحضير الميزانية بالاعتماد على أرقام السنة السابقة وقد لا تكون نتائج هذه السنة قد اتضحت يؤدي إلى عدم الدقة في التقدير ولذا يتم الاعتماد على أرقام السنة قبل السابقة للاعتماد عليها في تقدير الإيرادات. وتعرف هذه الطريقة أيضاً بطريقة التقدير الآلي نظراً لأن تقدير الإيرادات لا يتطلب الا مجهوداً آلياً يقتصر على الأخذ بنتائج السنة قبل الأخيرة.

ويحمد لهذه الطريقة بساطتها وعدم حاجة الإدارة إلى خبرة كبيرة للأخذ بها وتبدو هذه الطريقة أنها تحقق توازن الموازنة عندما تمر بدور التنفيذ وذلك لأن الاتجاه الطبيعي للإيرادات في السنوات العادية هو نحو الزيادة سنة بعد أخرى فتقدير إيرادات السنة على أساس أرقام إيرادات السنة قبل الأخيرة يؤدي إلى أن يكون الرقم الذي يحقق فعلاً عند التحصيل أكبر من الرقم المقدر ولما كانت النفقات قد تؤدي عند تنفيذ الموازنة إلى تجاوز الاعتمادات المقدرة فإن الزيادة المتحققة في الإيرادات كفيلة بمواجهة الزيادة في النفقات.

غير أن هذه الطريقة معيبة نظراً لأن ظروف السنة المقبلة يمكن أن تتغير عما كانت عليه في السنة قبل الأخيرة مما ينجم عنه عدم دقة تقديرات الإيرادات العامة. فمثلاً في فترة الازدهار الاقتصادي يؤدي الأخذ بهذه الطريقة إلى جعل الإيرادات

---

(1) يراجع في هذا الموضوع:
- د.كاظم السعدي، المرجع السابق، ص125- 135
- د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص501- 504
- د. عبد العال الصكبان، المالية العامة، المرجع السابق،
- د. خطار شبلي، المرجع السابق، ص74- 78.
- قطب ابراهيم محمد، المرجع السابق، ص99 وما بعدها

المحتملة أقل من الإيرادات الحقيقية إذ من المعلوم أن الازدهار يؤدي إلى زيادة إيرادات الدولة المتحققة سنة بعد أخرى وقد ينتج عن ذلك فائض في الموازنة.

أما في فترة الانكماش فيحدث العكس ويؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى أخطاء كبيرة في التقدير لأن السنة قبل الأخيرة التي تتخذ أساساً للتقدير قد تكون سنة بداية للأزمة في حين تكون الأزمة قد تفاقمت واتسعت فيما بعد. وعندئذ تكون الإيرادات المقدرة أكثر من الإيرادات الحقيقية فيظهر العجز في الموازنة عند التطبيق.

كما أن الضرر المترتب على تحقق عجز في الإيرادات يؤدي إلى إصابة الموازنة بالعجز أما في حالة تحقق أرقام إيراديه تزيد عن التقدير فيؤخذ عليه تأخر القيام بمشاريع تسد حاجة عامة كان من الممكن القيام بها لو علم المشرع أن هناك إمكانية تحقق إيراد لسد نفقاتها ولذلك إزاء هذه العيوب فقد عدلت بعض الدول عن الأخذ بهذه الطريقة.

2. طريقة الزيادات السنوية:

وتقوم هذه الطريقة على تقدير الإيرادات على أساس متوسط الإيرادات في سنوات معينة سابقة (مثلاً معدل السنوات الثلاث السابق على سنة التقدير) يضاف إلى ذلك نسب زيادة مئوية تمثل الزيادة المضطردة في الدخل القومي.

ومن أهم عيوب هذه الطريقة هو ما ينجم عن الأخذ بها من اختلاف بين التقديرات والواقع الفعلي الناتج عن أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه واحد ثابت بل تتعرض غالباً إلى التقلبات التي تتخذ صورة الرخاء أو الكساد.

3. طريقة التقدير المباشر:

يمكن القول أن هذه الطريقة هي الشائعة في التطبيق في الوقت الحاضر وتقوم هذه الطريقة على أساس ترك حرية كبيرة للقائمين بالتقدير فيمكن لهم الاسترشاد بالإيرادات التي تحققت في السنوات السابقة وكذلك دراسة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتوقعات التي يمكن أن تكون عليها تلك الظروف خلال السنة المقبلة ولا شك أن هذه الطريقة ما تضمنه للقائمين على عنصر الموازنة العامة من حرية وما ينتجه لهم من دراسة ستتضمن إلى حد ما دقة التقدير ومطابقته للواقع. غير أن هذه الحرية إن كانت مزية من ناحية قد تكون من ناحية أخرى سيئة تنسب إليها إذا ما أساء الموظفون استعمالها بأن يغالوا في تقدير الإيرادات حتى يمكنها التوسع في تقدير النفقات.

أو على أساس توقعاتهم بتحسين الظروف الاقتصادية التي من شأنها زيادة حصيلة الرسوم والضرائب وقد لا يكون توقعهم في محله فيؤدي ذلك إلى اختلال في الموازنة. ومع ذلك فإن أكثر كتاب المالية العامة يميلون إلى تفضيل هذه الطريقة لأنها وهي تعتمد على البحث والدراسة الخاصة بظروف كل مورد بالإضافة إلى ما تعطي من حرية العمل لمحضري الموازنة ستؤدي بلا شك مقارنة بالطرق الأخرى إلى ان تكون التقديرات الخاصة بالموازنة أقرب إلى الواقع بكثير.

ثانياً: تقدير النفقات:

لا يثير تقدير النفقات مشكلات أو صعوبات فنية كما هي الحال في تقدير الإيرادات وإنما يتطلب فقط الصدق والدقة والأمانة في تقديرها ويطلق على المبالغ المقترحة بالمفهوم المالي بالاعتمادات ويتم تقدير النفقات العامة عادة بأسلوب التقدير المباشر وتقسم النفقات بصورة عامة إلى نوعين هما:

- النفقات العامة الثابتة أو التحديدية.
- النفقات العامة المتغيرة أو التقديرية.

ويتناول النوع الأول تلك النفقات التي يمكن معرفتها وتقديرها بدقة أي على وجه التحديد بعضها لا يتبدل من سنة لأخرى ومثالها أقساط الدين العام وبدلات الإيجارات المستحقة بموجب العقود ومرتبات الموظفين والعمال ونفقات المرافق القديمة التي استقرت تكاليفها ومن الطبيعي أن من السهولة أن نراعي عند التقدير حالات الاستحداث والترفيع أو إلغاء بعض الوظائف... الخ وتنصب الإجازة التشريعية (التصديق) على مثال هذه النفقات على شيئين هما الغرض من النفقة أولا ومبلغ النفقة ثانياً. ولذا تعد المبالغ التي تمت المصادقة عليها من قبل السلطة التشريعية حداً أعلى لا يجوز تجاوزه إلا بإذن سابق من ذات الجهة التي تملك المصادقة.

أما النوع الثاني من النفقات فيشمل تلك النفقات التي تتبدل كل عام تبدلاً هاماً أو طفيفاً مثل نفقات الأعمال الإنشائية ومصروفات التعمير والصيانة وأثمان اللوازم والمشتريات والأدوات التي تحتاج إليها دوائر الدولة أي النفقات التي لا يمكن تقديرها على وجه التقريب ويتم تقديرها عموماً بطريقة التخمين المباشر وذلك بأن تتولى الدوائر والمراجع المختصة تعيين نفقاتها وفقاً لتقارير الخبراء والمختصين وتقدير هذه النفقات لا يستند إلى قاعدة ثابتة فالأسعار فعلاً عرضه للتبدل ولا يمكن التكهن مقدماً بما

ستكون عليه في السنة المقبلة وينصب تصديق السلطة التشريعية على هذه النفقات على الغرض من النفقة دون مبلغها.

ويترتب على ذلك أن الحكومة تستطيع تجاوز الاعتمادات التقديرية في بعض الدول على أن تطلب تصديق السلطة التشريعية فما بعد على الاعتمادات الإضافية ومثال هذه النفقات نفقات الأحكام الصادرة على الحكومة ونفقات السجون ونفقات الدفاع والنفقات الاجتماعية ونفقات المرافق الجديدة التي لم تستقر تكاليفها بعد ونفقات الأعمال الإنشائية الجديدة ومصروفات التعمير والصيانة وأثمان اللوازم والمشتريات التي تحتاج إليها الإدارة الحكومية. كما توافق السلطة التشريعية بسهولة على الاعتمادات الإضافية الراجعة إلى تكملة الاعتمادات التقديرية نظراً لما يعترض تقدير تلك النفقات من صعوبات وعلى العكس من ذلك فإن السلطة التشريعية فلما ترغب في الموافقة في أثناء تنفيذ الموازنة على فتح اعتمادات إضافية لتكملة اعتمادات النفقات الثابتة أو التحديدية لسهول الوصول إلى رقم دقيق في تقديرها.

وفي الأردن نص قانون الموازنة العامة للسنة 2005 في الفقرة هـ من المادة 6 على ما يلي:

" لا يجوز عقد أية نفقة أو صرف أية سلعة ليس لها مخصصات في هذا القانون وإذا اقتضت المصلحة العامة صرف نفقات إضافية فيتوجب إصدار قانون ملحق بهذا القانون".

المبحث الثالث

تشريع الموازنة

بعد أن تتم إجراءات تحضير الموازنة أي تقدير الإيرادات والنفقات في صورة وثيقة واحدة من قبل السلطة التنفيذية متمثلة بوزارة المالية (دائرة الموازنة في الأردن) لا يكفي ذلك ليحول الموازنة العامة إلى تقديرات قابلة للتنفيذ بل يجب أن تتوج تلك الإجراءات في إجازة من السلطة التشريعية وذلك واضح من تعريفنا للموازنة العامة بأنها تقدير وإجازة فإذا كانت السلطة التنفيذية هي المختصة بالتقدير فالسلطة التشريعية هي المختصة بالإجازة وإذا اقترن مشروع الموازنة بإجازة السلطة التشريعية أو اعتمادها تصبح قانوناً واجب التنفيذ.

ويعد حق السلطة التشريعية في اعتماد الميزانية من الحقوق الرئيسية التي اكتسبتها عبر تطور تاريخي وتدريجي حيث بدأ بضرورة موافقة السلطة التشريعية

على فرض الضرائب ثم استتبع ذلك ضرورة مراقبتها في إنفاق حصيلتها واصبح من الضروري اعتمادها للموازنة العامة. ويخضع اعتماد الموازنة لعدة إجراءات تعد واحدة في غالبية الدول تبدأ بعرض مشروع الموازنة على اللجنة المالية في البرلمان والتي تتكون من عدد من الأعضاء تكون مهمتهم مناقشة محتويات المشروع جملة وتفصيلاً وتسهيلاً لمهمتها يكون لها الحق في طلب البيانات والإيضاحات والمستندات من الجهات المختلفة كما أن لها الحق في طلب مناقشة من تراه من الوزراء أو الموظفين الذين اشتركوا في تحضير الموازنة.

وعندما تفرغ من عملها تقدم مشروع الموازنة مع توصياتها إلى البرلمان. وفي البرلمان تبدأ مرحلة جديدة من مراحل الموازنة حيث يتولى البرلمان مناقشتها وفحصها على مراحل ثلاث هي:

المرحلة الأولى: وتناقش فيها الموازنة مناقشة عادية حيث تناقش فيها سياسة الحكومة.

المرحلة الثانية: وتناقش فيها الموازنة مناقشة تفصيلية حيث تناقش فيها أبواب الموازنة باباً باباً ثم فصولها ويتم الاقتراع على كل باب بعد الفراغ منه.

المرحلة الثالثة: وفيها يقترع المجلس على مشروع الموازنة بكامله.

أما السؤال الذي يطرح نفسه هو هل يحق للبرلمان أو السلطة التشريعية طلب تعديل بنود الموازنة العامة؟

تتجه غالبية الدساتير إلى أن من حق السلطة التشريعية إبداء الملاحظات على كافة بنود الموازنة وكذلك طلب تعديل بالزيادة أو النقصان ولكن تشترط هذه الدساتير ضرورة موافقة الحكومة على تلك التعديلات ويسوغ ذلك أن الموازنة تمثل كلا متجانساً تهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة في مختلف النواحي السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

وفي الأردن تجيب المادة (112) من الدستور الأردني في فقرتيها الرابعة والخامسة على تساؤلنا السابق وكما يلي:

1. لمجلس الأمة عند المناقشة في مشروع الموازنة العامة أو في القوانين المؤقتة المتعلقة بها أن ينقص من النفقات في الفصول بحسب ما يراه موافقاً للمصلحة العامة وليس له أن يزيد من تلك النفقات لا بطريقة التعديل ولا بطريقة الاقتراح المقدم على حدة، على أن يجوز بعد انتهاء المناقشة وضع القوانين لأحداث نفقات عامة (الفقرة 4).

2. لا يقبل أثناء المناقشة في الموازنة العامة أي اقتراح يقدم لإلغاء ضريبة موجودة أو فرض ضريبة أو تعديل الضرائب المقررة بزيادة أو نقصان يتناول ما أقرته القوانين المالية النافذة المفعول، ولا يقبل أي اقتراح بتعديل النفقات والواردات المربوطة بعقود.

أما في الأردن فإن خطوات إقرار الموازنة يمكن توضيحها في الآتي[1]:

يقوم مجلس الوزراء بعد مناقشته لمشروع قانون الموازنة العامة للدولة والموافقة عليه بإحالته بصورته النهائية إلى مجلس الأمة وذلك قبل بداية السنة المالية بشهر واحد على الأقل وفقاً للمادة (112) من الدستور.

يلقي وزير المالية بيان (خطاب) الموازنة العامة موضحاً فيه أبعاد مشروع قانون الموازنة والمرتكزات الأساسية الواردة فيه وسياسة وبرنامج عمل الحكومة خلال السنة المالية المقبلة.

يقوم مجلس النواب بإحالة مشروع القانون إلى اللجنة المالية والاقتصادية المشكلة من قبل المجلس بدراسته ومناقشته مع المسؤولين في السلطة التنفيذية ومن ثم رفع التوصيات اللازمة لمجلس النواب.

تعقد جلسة خاصة لمجلس النواب تخصص لمناقشة مشروع قانون الموازنة، ويحضر هذه الجلسة رئيس الوزراء والوزراء وكذلك عامة الشعب ممن يرغبون في حضور الجلسة، حيث تقدم اللجنة المالية تقريراً متضمناً ملاحظاتها وتوصياتها على المشروع ويتم مناقشته مع مشروع قانون الموازنة العامة، ومن ثم يفتح المجال أمام من يرغب من النواب في الاشتراك في المناقشة العامة على مشروع القانون ثم يقدم رئيس الوزراء ووزير المالية رد الحكومة على تقرير اللجنة المالية لمجلس النواب وعلى ملاحظات النواب التي أثيرت أثناء المناقشة.

لمجلس النواب عند مناقشته لمشروع قانون الموازنة العامة أن ينقص من النفقات في الفصول بحسب ما يراه موافقاً للمصلحة العامة وليس له أن يزيد في تلك النفقات وفقاً لنص المادة (4/112) من الدستور.

لا يقبل أثناء المناقشة في الموازنة العامة أي اقتراح يقدم لإلغاء ضريبة موجودة أو فرض ضريبة جديدة أو تعديل الضرائب المقررة بزيادة أو نقصان وفقاً للمادة (5/112)

---

(1) دائرة الموازنة العامة، مرجع سابق، ص6- 7.

من الدستور. كما لا يجوز تعديل النفقات العامة أو الواردات المربوطة بعقود (الفقرة أ من المادة 112).

بعد الاستماع إلى رد الحكومة يتم الاقتراع على مشروع قانون الموازنة العامة فصلاً فصلاً وفقاً للمادة (2/112) من الدستور.

في حالة موافقة مجلس النواب على مشروع القانون يحال بعدها إلى مجلس الأعيان الذي يقوم بدوره بإحالته إلى لجنته المالية لدراسته وتقديم تقرير عنه في جلسة خاصة تعقد لمناقشة وتتبع نفس الإجراءات التي اتبعت في مجلس النواب.

بعد إقرار مشروع قانون الموازنة من قبل مجلس الأعيان يعاد للحكومة لرفعه إلى جلالة الملك للمصادقة عليه واستصدار الإدارة الملكية بالموافقة عليه ليصبح قانوناً ساري المفعول يعمل به اعتبارا من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

الفصل الثالث
تنفيذ الموازنة ومتابعتها

تعرضنا فيما سبق لبعض المسائل المتعلقة بالموازنة العامة وذلك في مرحلتي إعدادها واعتمادها وهي في جوهرها مسائل ذات طبيعة فنية وإدارية تتصل بشكل أو بآخر بتحديد الموارد الاقتصادية التي تخصص لإشباع الحاجات العامة ولتحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ونواصل فيما يأتي الخوض في هذه المسائل من خلال الإشارة إلى مرحلتين من مراحل الموازنة العامة هما:

تنفيذ الموازنة.

متابعة الموازنة.

حيث ستكون هذه الموضوعات مضمون المبحثين الآتيين:

المبحث الأول
تنفيذ الموازنة

بعد اعتماد الموازنة العامة تشرع الدوائر المختصة بعملية تنفيذها وتنفيذ الموازنة تعني جباية الإيرادات العامة التي ينتظر الحصول عليها وفق التقديرات التي تم وضعها في الموازنة العامة وصرف النفقات التي تم تقديرها في ذات الموازنة والتي أصبحت قابلة للصرف بعد اعتماد الموازنة العامة وحسب الأبواب والفصول التي خصصت لها ومن ثم فإن عملية تنفيذ الموازنة ما هي إلا بداية مرحلة جديدة تدخل فيها الموازنة واقع التطبيق العملي عند كل مستوى من مستويات التنفيذ.

وإذا كان ذلك هو المفهوم العام لتنفيذ الموازنة العامة فإن لذلك المفهوم أبعاداً أخرى في الدول التي تأخذ بالتخطيط المركزي أسلوباً لادارة اقتصادها فالأخذ بالتخطيط يجعل من الموازنة العامة جزءاً من الخطة القومية (أي جزءاً من الخطة المالية) بل أنها تؤلف في الحقيقة أهم أجزاء الخطة المالية حيث يترتب على ذلك أن تتغير طبيعة الموازنة العامة من الطبيعة التقليدية لها باعتبارها تقديراً وإجازة إلى عدّها تقديراً وأمراً

بالتنفيذ حيث يصبح الإلزام الذي تتصف به الخطة الاقتصادية طابعاً عاماً يطبق على كل اجزائها ويترتب على ذلك ما يأتي:

أن تكون الموازنة العامة مورداً هاماً من موارد تمويل الاستثمارات وهو ما يعني أن يكون تنفيذ النفقات الاستثمارية الوارد فيها ضرورياً لتنفيذ الخطة.

أن القيام بالنفقات العامة الواردة في الموازنة يعد ضرورياً وبخاصة تحقيق درجة معينة من التوسع في الجهاز الإنتاجي لإقامة التوازن بين الاستهلاك والإنتاج.

وفيما يأتي سنتناول تنفيذ الموازنة من نواح ثلاث هي تنفيذ الإيرادات، تنفيذ النفقات حالة عدم كفاية الاعتمادات التي أقرها البرلمان.

أولاً: تنفيذ الإيرادات:

تتولى المصالح الحكومية المختلفة عملية تحصيل الإيرادات ويتبع في تحصيل الإيرادات قواعد مهمة يمكن إيجازها فيما يأتي:

1. لا تحصل بعض الإيرادات العامة كالضرائب إلا إذا توافرت الواقعة المنشئة للضريبة كتحقيق ربح بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (ضريبة الدخل) أو الحصول على إيراد معين بالنسبة للضريبة على القيم المنقولة... الخ.
2. المنازعات في دين الضريبة لا يوقف دفعها بل يجب الدفع أولاً ثم الاعتراض بعد ذلك وفقاً لقاعدة ادفع ثم اسأل.
3. يجب مراعاة مواعيد التحصيل وطريقة التحصيل في الأحوال التي تنص عليها القوانين المختلفة.

يتطلب تحصيل كل إيراد تنفيذ عمليتين: الأول تتولى الجانب الإداري وهي التحقيق من قيام الحق لمصلحة الدولة ومعرفة مقداره والثانية جباية وتحصيل المبلغ المتحقق وهذا التمييز بين هاتين العمليتين يقتضي الفصل في أعمال الموظفين الذين يقومون على تنفيذها بين الوظائف الإدارية والوظائف الحسابية. فالأولى يتولاها موظفون إداريون يقومون بأعمال إدارية تنصب على تحديد مقدار الضريبة أو الإيراد عموماً وتحقق والأمر لتحصيله ويأتي بعد هذا دور الموظفين الحسابيين حيث يناط بهم تنفيذ الجباية أي تسلم مبالغ الإيرادات. والفصل بين العمليات الحسابية والإدارية يعد مبدأ شائع التطبيق في غالبية الأنظمة المالية حيث يحقق هذا الفصل كما هو معلوم اجتناب إساءة الاستعمال وسوء التصرف وهو ما قد يحدث لو اجتمعت هاتان الوظيفتان معاً في يد واحدة ومن ثم فالفصل ضمانة قوية لحماية أموال الدولة حيث سيكون

الإداريون والمحاسبون رقباء بعضهم على بعضهم الآخر كما يضمن انسياب العمل بشكل أكثر فاعلية تؤدي إلى سرعة الجباية وانتظامها.

ثانيا: تنفيذ النفقات:

لا يعني مجرد فتح الاعتماد في موازنة الدولة تنفيذ النفقات العامة. ذلك لأن هذا التنفيذ مقيد بقواعد عامة وتعليمات عدة ترمي إلى مراقبة إنفاق الأموال العامة طبقاً للقوانين والأنظمة في الغايات المستهدف تحقيقها دون أي تلاعب أو إساءة استعمال.

ويستوجب تنفيذ النفقة بصورة عامة تحقيق ما يلي:

1. وجود رابطة أو علاقة قانونية بين الدولة ودائنيها.
2. أن تتأكد الدولة من قيام صاحب العلاقة بالعمل المطلوب منه وأن تحدد مقدار الدين المتوجب عن هذا العمل.
3. أن تصدر الجهات المختصة أمراً إلى المسؤول عن الخزينة بدفع قيمة النفقة المستوجبة.
4. أن يتم دفع الدين من صناديق الخزينة بعد تأشير الرئيس المختص.

ويتطلب تنفيذ النفقة مراحل هي: عقد النفقة أولاً ثم تصفيتها ثم صرفها وأخيراً دفعها.

وعملاً بمبدأ الفصل بين الجانب الإداري والجانب الحسابي أي بين الوظائف الإدارية والحسابية، يتوجب تنفيذ النفقة في نوعين من العمليات:

1. عمليات إدارية – تشمل ثلاث مراحل هي: العقد، التصفية، الصرف أو الأمر بالدفع.
2. عمليات حسابية تشمل مرحلة الدفع.

وفيما يأتي توضيح لتلك المراحل:

أولاً: عقد النفقة أو الارتباط بالصرف:

عرف الفقه المالي عقد النفقة بتعاريف متعددة متشابهة في أغلبيتها نذكر منها ما يأتي:

- العمل المنشئ الذي يجعل الدولة مدينة.
- تبيان العمل الذي ينشئ الالتزام في ذمة الدولة.
- الواقعة التي تولد التزاماً في ذمة الدولة لشخص ما.
- القيام بالعمل الذي يجعل الدولة مدينة.

وعرفت المادة (59) من التعليمات المالية رقم (1) لسنة 1995 عقد النفقة بأنه "القيام بإصدار قرار من المرجع المختص وفق القوانين والأنظمة التي تحدد صلاحية الانفاق من شأنه أن يرتب التزاماً مالياً محدداً على الدائرة بعد التأكد من توافر المخصصات اللازمة لذلك ولا يجوز الالتزام بأية مبالغ تزيد على المخصصات الواردة في قانون الموازنة العامة".

ويتوجب تنفيذ النفقة العامة نشوء رابطة مسبقة ما بين الدولة ودائنها تكون صلة لوجود النفقة وهذه الواقعة هي العقد. ومثال ذلك القرار الخاص بتعيين موظف أو شراء بعض المواد أو التعاقد مع المقاولين.

ولعقد النفقة شروط يجب توافرها هي:

1. وجود اعتماد لهذه النفقة منصوص عليه بالموازنة وأن تكون هذه النفقة في حدوده. وعلى هذا نصت الفقرة (هـ) من المادة (6) من قانون الموازنة لعامة 2005 على أنه لا يجوز عقد أي نفقة أو صرف أي سلعة ليس لها مخصصات في هذا القانون وإذا اقتضت المصلحة العامة صرف نفقات إضافية فيتوجب إصدار قانون ملحق بهذا القانون كما تنص المادة (58) من التعليمات التطبيقية رقم 1 لسنة 1995 على أن لا يجوز إنفاق أي مبلغ من الأموال العامة إلا بموجب تشريع وتوفر المخصصات.

ومع ذلك لنفترض أن الجهة الإدارية المختصة لم تتقيد عند تنفيذ النفقة باعتمادات الموازنة فهل يعد باطلاً عقد النفقة الذي لا اعتماد له في الموازنة؟

وهل يعد باطلاً عقد النفقة الذي يتجاوز مبلغ الاعتماد المخصص له؟ والجواب على ذلك هو أن عقد النفقة في كلتا الحالتين يظل قائماً على الرغم من المخالفة ومن ثم تلزم الدولة بالدفع طالما صدر العقد عن جهة ذات اختصاص غير أن دفع النفقة إلى الدائن لا يمكن أن يتم إلا بعد فتح الاعتماد اللازم في الموازنة وهذا ما تؤيده نظريات القانون الإداري القائلة. بأن الأعمال التي يقوم بها الموظف الذي تجاوز حدود صلاحياته. لا تعد باطلة بل بالعكس فهي ذات قيمة قانونية بالنسبة للأفراد ذوي النية الحسنة، حيث لا يفترض بمن يتعامل مع الدولة أن يكون على علم سابق بوضعية الاعتمادات لمعرفة تواجدها أو عدمه أو مقدارها.

ويحق للإدارة بعد ذلك محاسبة الموظف الذي تجاوز في الإنفاق أو انفق مبلغاً لم يتم تحديد اعتماد له.

2. يجب أن يتم عقد النفقة من الجهة الإدارية ذات الاختصاص ويعني ذلك أن يتولى إجراء عقد النفقة أو الارتباط الموظف المختص أي الذي له صلاحية القيام بهذا العمل وعلى هذا فالموظف الذي يعين من قبل من لا يملك صلاحية التعيين لا يستحق الراتب لأن تعيينه لا يعد مشروعاً وإنما يتقاضى أجراً مقابل العمل المسند إليه تطبيقاً لقاعدة الأجر مقابل العمل.

ومن هنا يتضح الفارق بين حالة عقد النفقة بدون اعتماد أو تجاوز ذلك الاعتماد وحالة حدوث عقد النفقة من جهة غير مختصة ففي الحالة الأولى يترتب الدين في ذمة الدولة ويعد صحيحاً ويترتب عليها فقط محاسبة الموظف. أما في الحالة الثانية فيعد عقد النفقة باطلاً ابتداءً ومن ثم لا يترتب التزاماً معيناً في ذمة الدولة.

ثانياً: تصفية النفقة او تحديد مبلغ الصرف:

تعني تصفية النفقة تحديد الدين المتوجب على الدولة بعد التثبت من ترتبه واستحقاقه ويتولى تلك العملية الموظف المختص من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب من الدائن الذي يجب أن يقدم المستندات المؤيدة لحقه. ويجب التثبت من الدائن الذي يطالب بالمبلغ هو صاحب الاستحقاق فعلاً وهل أن الدائن قد قام بالواجبات والأعمال وأن الالتزامات التي تعهد بها قد أداها حسب الأصول وما إذا كان المبلغ قد استحق تماماً. وتعرف المادة (60) من التعليمات المالية رقم (1) لسنة 1995 تصفية النفقة بأنها (عملية تحديد مقدار الاستحقاق بشكل نهائي).

ثالثاً: الأمر بالصرف او الأمر بالدفع:

الأمر بالصرف هو الأمر الذي يوجهه أمر الصرف إلى المحاسب بدفع مبلغ الدين المحدد ومقداره وماهيته صراحة إلى صاحب الحق وأمر الصرف هذا إداري عادة أي يصدر من رئيس الدائرة ويتوجب أن يحتوي الأمر بالصرف – الذي يتخذ مذكرة دفع أو حوالة.. إلخ – الفصل والمادة التي يحتسب عليها مبلغ النفقة في الموازنة ويجب أن يشتمل مستند الصرف على تصديق الأمر بالصرف والموظف الحسابي المسؤول عن تحضير هذا المستند.

رابعاً: الدفع الفعلي:

يقصد بالدفع الفعلي هي مرحلة تأدية قيمة الحوالة من قبل الموظفين المسؤولين عن الحسابات حيث يتولون عملية تسليم المبلغ إلى مستحقه وتعد هذه المرحلة آخر مراحل تنفيذ النفقة وبها يتم الوفاء بالدين الذي بذمة الحكومة. كما ولا تقتصر مهمة

المحاسب على عملية الدفع المادية بحد ذاتها بل تتعداها إلى سلطة التدقيق في صحة النفقة ومشروعيتها قبل الدفع المادي ومن هنا يتضح أن للمحاسب صفتين هما:

1. صفة المدقق أو الدافع، وهذه الصفة تنطبق بصورة خاصة على المحاسبين في البلدان التي تتم فيها المراحل الثلاث الإدارية ضمن نطاق كل وزارة بالنسبة لنفقاتها.
2. صفة أمين الصندوق، وعلى هذه فإذا تبين للمحاسب أن النفقة موضوع المستند المعروض عليه غير صحيحة قانوناً وجب عليه الامتناع عن صرفها وإن دفعها يكون مسؤولاً عنها.

تنفيذ الموازنة العامة في الأردن

يتم تنفيذ قانون الموازنة العامة السنوي للدولة من خلال بلاغ تنفيذ الموازنة والأوامر المالية العامة والخاصة والحوالات المالية والمناقلات والمواقف المالية إضافة لأوامر الالتزام المختلفة وكذلك متابعة الإنجاز والتقييم والأداء من خلال الزيارات الميدانية للمشاريع والبرامج المختلفة بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة ومتابعة توصيات اللجنة المالية لمجلس الأعيان والنواب المتعلقة بقانون الموازنة العامة بالتنسيق مع الوزارات والدوائر المعنية وقرارات رئاسة الوزراء.

وتبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة مباشرة من لحظة نشر قانون الموازنة العامة في الجريدة الرسمية حيث يصبح بعدها ساري المفعول، وفي ضوء ذلك تبدأ الإجراءات العملية لمرحلة التنفيذ وفق الخطوات التالية:

1. إصدار الأمر المالي العام:

يتم الإنفاق من النفقات الجارية بموجب أمر مالي عام يصدره وزير المالية بعد إعداده من قبل دائرة الموازنة العامة يقرر بموجبه الترخيص للوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية الإنفاق من المخصصات الجارية المرصودة في قانون الموازنة العامة، حيث ترسل نسخة منه لكل من رئاسة الوزراء وديوان المحاسبة، والبنك المركزي ووزارة المالية والدائرة المعنية وفي حال تأخر صدور قانون الموازنة العامة عن الوقت المحدد له لأي سبب كان وهو بداية كانون الثاني من كل عام فإنه يجري إصدار أمر مالي عام يعادل (12/1) من مجموع المخصصات المرصودة في موازنة السنة السابقة يجري إصداره شهرياً لحين صدور قانون الموازنة العامة وفقاً لنص المادة (113) من الدستور.

كما يصدر وزير المالية تعميماً للوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية يوضح فيه المسؤول عن الإنفاق ومراقبة المخصصات المعتمدة بقانون الموازنة العامة.

أما مخصصات جلالة الملك والأسرة المالكة فتصدر بموجب أمر مالي خاص من قبل رئيس الوزراء.

2. إصدار الأمر المالي الخاص:

يتم الإنفاق من المخصصات الرأسمالية المرصودة في قانون الموازنة العامة بناء على أمر مالي خاص، حيث تقوم الدوائر الحكومية بتزويد دائرة الموازنة العامة بهذه الأوامر المالية متضمنة رقم واسم المشروع والمادة بالموازنة الرأسمالية والمخصصات المرصودة والمبلغ المطلوب، ويتم تدقيق الأمر المالي الخاص من قبل محلل الموازنة ويصادق عليه وزير المالية، وبناء على تنسيب مدير عام دائرة الموازنة ويرسل نسخة منه لوزارة المالية وديوان المحاسبة والدوائر المختصة ويحتفظ بنسختين منه بدائرة الموازنة.

3. بلاغ رئاسة الوزراء حول تنفيذ الموازنة العامة:

بعد صدور قانون الموازنة العامة يصدر بلاغ رسمي عن رئيس الوزراء يتعلق بتنفيذ الموازنة العامة موجهاً إلى جميع الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة المستقلة، متضمناً الأسس والتعليمات الواجب إتباعها من قبل الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية عند تنفيذ قانون الموازنة العامة.

4. إصدار الحوالات المالية الشهرية:

ينص قانون الموازنة العامة على أن الإنفاق يتم بموجب حوالات مالية شهرية مصدقة من دائرة الموازنة العامة ويتم تدقيقها من قبل محلل الموازنة لتتم المصادقة عليها من قبل مدير عام الموازنة وترسل نسخة منها إلى كل من وزارة المالية والدائرة ذات العلاقة وديوان المحاسبة ويحتفظ محلل الموازنة بنسخة منها لدية ويرسل نسخة للملف العام في دائرة الموازنة.

كما أنه يجوز وفقاً لأحكام قانون الموازنة إصدار حوالات مالية بمخصصات لأكثر من شهر واحد للنفقات الجارية أو الرأسمالية إذا ما توفرت أسباب خاصة لتجاوز مخصصات الشهر الواحد.

5. التدقيق والمصادقة على مستندات الالتزام بعد التأكد من توافر المخصصات للغاية المطلوبة.

6. أثناء تنفيذ الموازنة العامة تقوم الجهات المعنية بالاستفسار من دائرة الموازنة العامة عن أي مشكلة تواجهها أثناء تنفيذ الموازنة العامة سواء فيما يتعلق بالإنفاق على البنود المختصة أو طلب معالجة أي عجز على مخصصات المواد ونقل المخصصات من بند إلى آخر أو طلب مخصصات إضافية (ملحق موازنة ... الخ) حيث تقوم دائرة الموازنة ببحث هذه الاستفسارات أو الطلبات والرد عليها أو عرضها على المستويات الأعلى إذا كانت من اختصاصها.

7. إجراء المناقلات بين المخصصات:

قد تقتضي الضرورة خلال السنة المالية وأثناء تنفيذ الموازنة أن تقوم الوزارات والدوائر الحكومية بإجراء نقل مخصصات من مادة إلى أخرى لتغطية احتياجاتها الفعلية على ضوء الصرف الفعلي خلال السنة، وفي هذه الحالة تقوم الوزارة أو الدائرة بتقديم طلب نقل المخصصات حسب النموذج المقرر إلى دائرة الموازنة العامة والتي تقوم بدورها بتدقيق محتويات الطلب والتأكد من قانونية وشرعيته ومدى الحاجة لذلك، وتوفر فائض في المادة التي سيتم النقل منها، حيث تقوم دائرة الموازنة العامة بإجازة طلب نقل المخصصات والمصادقة عليه من قبل وزير المالية وترسل نسخة إلى كل من الدائرة المعنية ووزارة المالية وديوان المحاسبة وتحتفظ منه بنسختين في دائرة الموازنة العامة.

ويتضمن قانون الموازنة العامة الذي يصدر سنوياً تنظيم إجراء هذه المناقلات.

8. طلب المخصصات الإضافية:

يقصد بالمخصص الإضافي الزيادة المعتمدة من السلطة التشريعية عن المخصصات الواردة في قانون الموازنة العامة ويأخذ المخصص الإضافي نفس الخطوات المشار إليها سابقاً عند إعداد الموازنة العامة من إعداد وتحضير وعرض على السلطة التشريعية ومناقشة واعتماد ومصادقة ويعتبر ملحق قانون الموازنة جزءً من قانون الموازنة العامة للسنة المالية المعنية.

9. تقوم الأجهزة المختصة بتحصيل الإيرادات المستحقة والمقدرة بالموازنة العامة على اختلاف أنواعها في مواعيدها التي حددتها القوانين والأنظمة والتعليمات وتوريدها إلى حساب الخزانة العامة للدولة – وزارة المالية.

المبحث الثاني

متابعة تنفيذ الموازنة

يتطلب الأمر أن نوضح منذ البداية الخلاف بين مفهوم المتابعة ومفهوم الرقابة نظراً لأن بعضاً من الكتاب يعد الأمرين مترادفين لمفهوم علمي واحد. فالمتابعة تعني ملاحظة التنفيذ وتحديد درجة النجاح أو الفشل فيه خطوة بخطوة والتنبؤ باحتمالات الانحراف عن الخطة المحددة ومن ثم العمل على تلافيها قبل حدوثها في حين تركز الرقابة على تحليل النتائج النهائية للعمل وتقدير مدى اتفاقها مع الأهداف المقررة.

ولمتابعة الموازنة ما يسوغها فمن المعروف أنه من غير الممكن الانتظار إلى نهاية السنة المالية لمعرفة نتيجة تنفيذ الموازنة فقد تسفر مرحلة التنفيذ عن نتائج غير مواتية تمثل في عدم تحقيق بعض الموارد المقررة بالموازنة العامة أو عدم تنفيذ بعض المشروعات الاستثمارية المحددة بالخطة العامة للدولة والمدرج اعتماداتها بالموازنة العامة مما يؤدي في الحالة الأولى إلى خفض الفائض المقدر بالموازنة العامة أو تحول هذا الفائض إلى عجز كما يؤدي في حالة عدم تنفيذ بعض المشروعات الاستثمارية إلى عدم تحقيق معدلات النمو بالكامل والمستهدف تحقيقه من قبل الخطة لذلك أصبح من الضروري أن يكون لدى من يتولى وضع السياسات العليا بالدولة وعلى الأخص المسؤولين عن السياسات المالية والاقتصادية بيان عن حالة تنفيذ الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية وفي فترات زمنية متقاربة ولتكن تلك الفترة الزمنية شهرية أو ربع سنوية مثلاً ويتم تقديم وتجميع تلك البيانات عن طريق الكشوف الدورية الشهرية أو الربع سنوية.

وتعرف عادة المتابعة المركزية بمتابعة داخل الوحدات التنظيمية نفسها. فالمفروض أن يكون لدى قيادات هذه الوحدات بيانات عن مدى تنفيذ الموازنة العامة للوحدة لكل فترة زمنية حتى يتأكدوا من التدرج في تنفيذ الأهداف المنوطة بوحدتهم تحقيقها على مدار السنة بحيث يتم العمل على استكمال تحقيق هذه الأهداف في نهاية السنة المالية.

فالموازنات العامة ليست تقديرات تعتمد فحسب وإنما تقديرات وضعت لتحقيق أهداف معينة لتنفيذ مشروعات الاستثمار أو لمزاولة النشاط الجاري كتشغيل المدارس وإدارة المستشفيات وصيانة موجودات الدولة وأصولها وغير ذلك من الأهداف ولا يقتصر الأمر على متابعة تحقيق أهداف الإنفاق العام بل تمتد المتابعة أيضاً بحيث تتأكد الوحدات المنوط بها تحصيل الموارد المخططة في نهاية السنة المالية وتؤدي المتابعة المالية

لما يحصل شهرياً من موارد إلى إزالة العقبات التي تعترض تحصيل التقديرات لتحسين أساليب التحصيل بزيادة عدد العاملين المنوط بهم عملية التحصيل مثلاً.

هذا إلى جانب أن جباية الموارد المقدرة وفق التسلسل الزمني الذي تم برمجته بالموازنة يتيح توفيري سيولة نقدية يستفاد منها في استمرار الإنفاق الشهري.

والمتابعة بهذا المفهوم تتفق في جوهرها مع الرقابة المانعة فليس من المفيد أن تنتظر الإدارة لحين وقوع الخطأ أو الانحراف ثم تحاول بعد ذلك تصحيحه وقد لا يكون هناك مجال للتصحيح ولكن الأفضل والأجدى أن نضع النظم الكفيلة باكتشاف مواطن الضعف التي قد تنتج عنها الخطأ أو العمل على إصلاحها وبذلك لا تعطي فرصة للانحراف لكي يقع اصلاً.

ويكون مصدر بيانات المتابعة عادة النظام الحسابي القائم في أي نظام حسابي متكامل يتضمن الإمكانيات الكفيلة باستخراج البيانات من الدفاتر وترتيبها واستخراج مدلولاتها طبقاً للشكل الذي يخدم أهداف الإدارة المباشرة والإدارة العليا في الدولة وكلما كان ذلك متاحاً اتسم النظام المحاسبي بالمرونة والكفاية كما قد يكون مصدر بيانات المتابعة القائمين على التشغيل أنفسهم إذا كانت المتابعة عينية فهدف تتبع ما تم وصول إلى مدخلات انجاز معينة خلال السنة المالية.

وقد يكون مصدرها الجهاز المصرفي أو البنك المركزي بالذات باعتباره بنك الدولة يتم عن طريقه معاملاتهم المالية.

وتتم المتابعة عن طريق الكشوف الدورية وتكون هذه الأخيرة يومية وشهرية وسنوية حيث تكون التقارير السنوية المادة الرئيسية لإعداد الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة.

وتؤدي تقارير المتابعة المالية (الكشوف الدورية) إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. حيث أن الكشوف الدورية يجب أن تقدم بمواعيد معينة تحرص الأجهزة الحسابية على عدم تأخير قيد الحسابات يومياً بالسجلات ثم قفل السجلات ثم إعداد ميزان المراجعة.
2. تحديد ما صرف على بنود أبواب الموازنة العامة يؤدي إلى تحديد المركز المالي لكل اعتماد أول بأول وبذا يتيسر للوزارات والمؤسسات مواجهة العجز في بعض البنود عن طريق إجراء المناقلة إذا كان ذلك في اختصاصها أما إذا كان ذلك من اختصاص وزارة المالية أو جهات أخرى فيمكن أن تساعد تقارير المتابعة في التحقق

من عدم كفاية الاعتمادات والفوائض في الاعتمادات الأخرى واتخاذ ما يلزم بشأن ذلك.

3. عند تحديد اعتمادات بنود الموازنة الجديدة يسترشد في ذلك بعدة عوامل منها ما تحقق من إيراد في الموازنة الحالية وحيث أن تقارير المتابعة تتضمن في الواقع البيانات الخاصة بذلك فإن ذلك يساعد إلى حد بعيد القائمين على تحضير الموازنة إلى وضع التقديرات أقرب إلى الواقع في الموازنة الجديدة كما أنها تساعد القائمين على تحضير الموازنة على كشف المغالات في طلب الاعتمادات من قبل الوزارات بما يزيد عن احتياجاتها الحقيقية.

4. تعبر تقارير المتابعة وخصوصاً في الجزء الأخير من السنة المالية عن التصور والتنبوء للموقف النهائي لتنفيذ الموازنة ثم اتخاذ القرار المناسب بشأنها بخفض الإنفاق أو زيادة الإيرادات أو العكس تبعاً لما إذا كانت الموازنة في حالة فائض أو عجز.

الباب الثالث

الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة

الباب الثالث
الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة[1]

بعد أن تتم دورة الموازنة المتمثلة بالتحضير والاعتماد والتنفيذ تبدأ مرحلة أخرى هي مرحلة لا بد للموازنة من المرور بها وهي مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من حسن إدارة الأموال العامة ومن مدى انطباق تقديرات الموازنة على ما تحقق منها فعلاً فالسلطة التنفيذية قد تخرج عن الحدود التي حددها لها قانون الموازنة والتعليمات الصادرة بخصوصها من السلطة التشريعية عند المصادقة على الموازنة ومن هنا تأتي أهمية الرقابة على تنفيذ موازنة الدولة حتى يتم التنفيذ ضمن الحدود والتوجيهات العامة الصادرة من السلطة التشريعية.

وتتعدد أوجه الرقابة المالية فهي رقابة سابقة أو لاحقة أو معاصرة. إذا نظرنا إليها من زاوية الوقت المختار لممارستها وهي رقابة إدارية أو تشريعية أو مستقلة إذا نظرنا إليها من زاوية الجهة التي تتولى ممارسة تلك الرقابة. وفيما يأتي سنتناول بالدراسة تلك الأنواع في المباحث التالية.

---

(1) حول هذا الموضوع يراجع ما يلي:

- د. ماهر موسى العبيدي، مبادئ الرقابة المالية، بغداد، 1986.
- د. السيد عبد الموالى، مرجع سابق، ص 516 وما بعدها.
- د. كاظم السعيدي، مرجع سابق، ص 172- 194.
- د. قطب إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص 189- 220.
- سعاد سعيد غزال، استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة المالية في وحدات القطاع الاشتراكي بالتطبيق على المؤسسة العامة للكهرباء، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 198، ص 10- 54.
- د. عبد الهادي النجار، المرجع السابق، ص 403- 413.
- د. جهاد خصاونة، مرجع سابق، ص 256- 260.
- د. خالد الخطيب وآخرون، مرجع سابق، ص 319- 339.

الفصل الأول
الرقابة من حيث توقيتها

كما أسلفنا قد تكون الرقابة المالية سابقة على الصرف أو لاحقة له أو معاصرة.

أولا: الرقابة السابقة (المانعة او الوقائية)

وتتمثل هذه الرقابة في إجراء عمليات المراجعة (التدقيق) والرقابة قبل الصرف ويعني ذلك عدم جواز الارتباط بأي نوع من أنواع الإنفاق إلا بعد الحصول على إذن من الجهة المختصة من قبل الدولة بالرقابة على الإنفاق. ومن البديهي أن الرقابة السابقة إنما تتم على جانب النفقات دون جانب الإيرادات في الموازنة العامة. حيث من غير المتصور أن تتم أو أن تجري رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات. وقد تتم الرقابة السابقة من قبل الجهة ذاتها التي تتولى عملية الإنفاق مثل أقسام التدقيق أو الموازنة في الوزارات والدوائر المركزية التابعة لها أو قد تتم من قبل جهة خارجية عنها كما هي الحال في المملكة المتحدة حيث تمارس تلك الرقابة من قبل المحاسب العام أو محكمة المحاسبة في فرنسا. ولهذه الرقابة مزايا وعيوب.

1. مزايا الرقابة السابقة:

- يمنع هذا النوع من الرقابة التصرفات التي تقوم بها السلطة التنفيذية والتي تتسم بعدم المشروعية الأمر الذي يدعم سلطة القانون كما أنها تحقق وفراً في النفقات العامة وتحول دون الإسراف ما دامت ترفض النفقات غير المشروعة خاصة وإن بعض الجهات تلجأ إلى زيادة إنفاقها والتصرف في بقايا الاعتمادات في نهاية السنة المالية دونما حاجة ملحة إلى ذلك.
- تسهل مهمة الرقابة اللاحقة على التصرف لأنها تمكن هذه الرقابة من التحقق من مشروعية التصرف الإداري وترفع عن كاهل الرقابة كثيراً من الجهد والوقت الذي يبذل لو لم تكن الرقابة السابقة قائمة.
- تقوم الرقابة السابقة بتخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق رجل الإدارة التي تتأتى من جراء إبرامه التصرفات المالية وهذا التخفيف يحدث مهما كان قرار هيئة الرقابة سواء بالموافقة أم بالرفض فإذا كان بالموافقة يتخذ من موافقتها سنداً له

في أي مناقشة لتصرفه في المستقبل وإن كانت بالرفض تكون قد خلصته من شبة الخطأ.

- كما تتصف الرقابة السابقة بالسرعة والفورية لأنها تقوم على التصرف الإداري قبل إصداره والسرعة الفورية من صفات الرقابة الناجحة المؤثرة التي تتمشى مع الحياة العصرية ومتطلباتها.

عيوب الرقابة السابقة:

- إن أسلوب الرقابة السابقة أسلوب يصعب معه مراجعة العمليات المالية بمجموعها وخاصة بالنسبة للارتباطات المالية الكبيرة والمشروعات الإنشائية الضخمة إذ تتم مراجعتها وفقاً لهذا الأسلوب كأجزاء متفرقة كلما بدأ في تنفيذ جزء كبير منها ومن ثم لا تتاح الفرصة لجمع سائر أجزاء العملية الواحدة وفحصها لكسف عما قد يكون قد شابها من قصور وانحراف.
- قد يترتب على الرقابة السابقة على الصرف تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة من يقومون بالرقابة.
- قد يترتب على هذه الرقابة تقييد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها الرقابة السابقة على الصرف.
- إن الرقابة تجعل من وزارة المالية التي تختص بالرقابة الصرف قيداً على جميع وزارات الدولة بحيث تصبح تلك الوزارة هيئة رقابة على تلك الوزارات تراقب التصرفات المالية الصادرة عن بقية الوزارات وتطالبهم بتعديل أو إلغاء ما تراه غير مشروع وهذا يخالف التنظيم الإداري فوزارة المالية لا تعدو أن تكون وزارة كبقية الوزارات.

ثانيا: الرقابة اللاحقة على تنفيذ الموازنة:

تبدأ هذه الرقابة عملها الرقابي بعد انتهاء السنة المالية واستخراج الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة وهي لا تنصب على جانب النفقات كما هي الحال في الرقابة السابقة على الصرف وإنما تمتد لتشمل الرقابة على الإيرادات العامة (وعلى الأخص الضرائب والرسوم) للتأكد من قيام الجهات الإدارية المختصة بالتحصيل بهذا العمل وإن ما تم تحصيله قد أودع فعلاً خزانة الدولة ولهذه الرقابة مزايا وعيوب.

1. **مزايا الرقابة اللاحقة على الصرف:**

- تتم هذه الرقابة بعد الصرف أي بعد إتمام العملية المالية وبذلك تكون قد اتضحت جميع وقائع هذه العملية ومن ثم تكون ملاحظات هيئة الرقابة على أساس الواقع.
- لا تعوق هذه العمليات المالية كما تتصف بالشمول والمقدرة على وضع ملاحظات للإصلاح في ضوء مدى تكرار الملاحظات وتأشيرها من أكثر من جهة.
- تكون الرقابة اللاحقة من جهة ترتبط غالباً بالسلطة التشريعية (تقدم لها تقاريرها) وتكون بذلك أقوى على سد الثغرات التي تكشفها الرقابة وتنفيذ خطة الإصلاح.

2. **عيوب الرقابة اللاحقة على الصرف:**

- تكون الرقابة اللاحقة غير مجدية لأنها تتم بعد أن يتم الصرف ومن ثم فهي قلما تستطيع إعادة حق الخزينة الضائع لأن محاسبة المخالفين تأتي بعد مدة من وقوع المخالفة المالية هذا في حالة اكتشافها.
- قد تقيد الرقابة اللاحقة بنتائج وملاحظات الرقابة السابقة كما أنها قد تتصف بالتكرار فتبحث في عمليات سبق بحثها بمعرفة الرقابة السابقة على الصرف خصوصاً إذا قام بكل نوع من أنواع الرقابة جهاز مستقل عن الجهاز الآخر ومع أن لكل من أنواع الرقابة السابقة أو اللاحقة مزايا وعيوباً إلا أن لكل منها أهميته وضرورته فإذا كانت الرقابة السابقة تعمل على تفادي الخطأ والوقاية منه وعلاجه فإن الرقابة اللاحقة تعمل على اكتشاف الخطأ أو المخالفة المالية بعد وقوعها ومن ثم تتفادى تكرار المخالفة مستقبلاً كما أنها تؤشر المخالفين لمحاسبتهم خاصة وأنها رقابة تمارس على العمليات المالية وهي متكاملة وليس على أجزائها ومن ثم يكون الحكم عليها أكثر دقة وموضوعية.

الفصل الثاني
الرقابة من حيث مصدرها

تتنوع صور الرقابة هنا تبعاً للجهة التي تمارس الرقابة فهي إدارية أو تشريعية أو مستقلة.

أولا: الرقابة الإدارية (الذاتية)

وهي رقابة تمارسها السلطة التنفيذية على أعمالها ولذا يطلق عليها بالرقابة الذاتية وهي رقابة قد تكون سابقة أو لاحقة على الصرف أو قد تجمع بين هذين النوعين معاً.

إن أول مظهر من مظاهر هذه الرقابة هي التسلسلية التي يمارسها الرئيس على مرؤوسيه، ويضطلع بهذه الرقابة مبدئياً الوزير المختص في كل وزارة لكونه المرجع الأعلى فيها، وإلى جانب هذه الرقابة تشمل الرقابة الإدارية على رقابة وزارة المالية حيث تمارس هذه الوزارة أنواعاً من الرقابات في حقلي الإيرادات والنفقات مهمتها التأكد من مشروعية التصرفات المالية الخاضعة للرقابة وحسن تنفيذها للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية. وتأخذ هذه الرقابة اتجاهين هما:

1. **رقابة موضوعية (مكانية)** : وهي تعني انتقال الرئيس إلى موقع عمل المرؤوس ليدقق في أعماله.
2. **رقابة مستنديه:** وهي تعني فحص الرئيس لأعمال مرؤوسيه من خلال التقارير الوثائق التي يرسلها هؤلاء إلى الأخير.

كما قد تتخذ رقابة وزارة المالية اتجاهين أيضاً:

1. فقد تأخذ شكل إصدار تعليمات ومنشورات ملزمة تبين كيفية العمل بقانون الموازنة وتنفيذه.
2. أو قد تأخذ شكل حصر سلطات الموافقة على كل تصرف يؤدي إلى الإنفاق من الأموال العامة فقد يجعل الارتباط بالنفقة أو العقد الذي يؤدي إلى الإنفاق في المرحلة الإدارية أو تنفيذ النفقة في المرحلة الحسابية وقوفاً على وزارة المالية.

ونظراً لكون الرقابة الإدارية هي رقابة ذاتية أي هي رقابة السلطة التنفيذية على أعمالها لذا فهي رقابة ضعيفة وغير حازمة ومن ثم لم تعد كافية في الدول المعاصرة للتأكد من حسن التصرف في الأموال العامة وذلك نظراً لما كشفت عنه معظم

التطبيقات المالية من أن ترك الإدارة تراقب نفسها بنفسها لم يعد أمراً مقبولاً لكثرة ما لوحظ من مظاهر التسيب بل والانحراف المالي والتي يعد مصدرها الأول انعدام الرقابة على السلطة التنفيذية في قيامها بتنفيذ الموازنة ولذا فقد دعت الحاجة إلى ضرورة إيجاد رقابة مستقلة وغير خاضعة لها.

ثانياً: الرقابة البرلمانية (التشريعية):

لا ينحصر دور الهيئات التشريعية (البرلمانية) على مجرد تصديق الموازنة العامة للدولة وإنما يتعدى ذلك إلى الرقابة على تنفيذها كي تحقق في النهاية من مدى التزام السلطة التنفيذية بالاعتمادات المخصصة في الموازنة بالإضافة إلى أن الرقابة على تنفيذ الموازنة هي في الأصل من اختصاص هذه السلطة (السلطة التشريعية) حيث تعد هي الرقيبة على أعمال السلطة التنفيذية.

وتعد هذه الرقابة التي يطلق عليها الرقابة السياسية أكثر عمومية من الرقابتين الإدارية والقضائية وذلك لما تتمتع به من رقابة مطلقة. وتعد هذه الرقابة رقابة شاملة تتناول جميع نتائج الموازنة العامة للدولة وهي من الناحية المبدئية رقابة لاحقة لكونها تأتي بعد التنفيذ بوساطة فحص الحساب الختامي وإقراره ولكن ذلك لا يمنع أن يمارس المجلس النيابي رقابته أثناء التنفيذ وتقوم به لجنة الشؤون المالية بالمجلس التي لها حق طلب البيانات والوثائق اللازمة عن سير التنفيذ أثناء السنة المالية.

نظراً لعدم إلمام أعضاء المجالس النيابية غالباً بالأصول العلمية للرقابة البرلمانية أو لعدم توفر الخبرة والوقت اللازمين للقيام بهذه المهمة. فقد حمل ذلك بعضهم القول بأن هذه الرقابة هي رقابة شكلية فحسب ولتلافي هذا المأخذ الخطير فإن بعض الدول تأخذ بنظام من مقتضاه تكليف لجنة مختصة تنتقي من بين أعضاء المجلس ممن تتوفر فيهم الخبرة والمعرفة بشؤون المالية العامة ومن تلك الدول فرنسا ولجنة الخطة والموازنة في مصر.

وعلى الرغم من ذلك أي وجود لجنة مختصة يتوفر لها الخبرة والدراية في الشؤون المالية إلا أن صعوبة تقويمها لهذه المسائل وضخامة الجهد المطلوب أداؤه فإن عمل هذه اللجنة يشوبه غالباً الاستعجال وعدم الدقة الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى الاستعانة بهيئات فنية ومستقلة تكرس خبرتها ودقتها للرقابة المالية.

وقد أخذت الكثير من الدول في الوقت الحاضر إلى الجمع بين هذين الأسلوبين حيث تتولى الهيئة المستقلة مراقبة تنفيذ الموازنة وتقدم تقاريرها السنوية أو غير السنوية

إلى السلطة التشريعية التي تتولى إحالتها إلى اللجنة المالية المنبثقة عنها والمؤلفة من أعضائها لدراسة تلك التقارير وترفع تقريرها النهائي إلى المجلس مشفوعاً بملاحظاتها واقتراحاتها حتى يتمكن المجلس من محاسبة السلطة التنفيذية عن أعمالها واتخاذ ما يلزم بشأنها وتؤدي هذه الرقابة إلى مسؤولية الوزراء السياسية وفي بعض الدول كفرنسا إلى مسؤوليتهم المدنية والجنائية.

ثالثاً: الرقابة المستقلة:

لا تكتفي غالبية الدول بالرقابة الإدارية والرقابة التشريعية بل تعمل على إنشاء نظم للرقابة على تنفيذ الموازنة يتولى تطبيقها أجهزة لها أوضاعها الدستورية الخاصة. وتتميز هذه الأجهزة بالاستقلالية عن السلطة التنفيذية ويعطى هذا الاستقلال أسباب نجاح مثل هذه الرقابة وعدها فيما بعد أكثر أهمية وأكثر جدوى من الرقابتين السابقتين وهما الإدارية والتشريعية ذلك لأن هذا الاستقلال هو الذي يحقق نجاح وتأثير الرقابة الخارجية المستقلة لابتعادها عن أي نوع من أنواع الضغوط التي قد توجه إليها من الأجهزة والأشخاص العاملين في الجهات المراقبة أو غيرها. كما أن حمايتها من المساس بأشخاصها على عرقلة برامجها وخططها أو إخفاء المعلومات عن لجانها وبالصورة التي تؤثر على نتائجها تعزيز بالنهاية لاستقلاليتها. كما أن انصراف هذه الهيئة المستقلة وتقويمها للرقابة يمكنها من ممارسة الرقابة التفصيلية واستقلالها يجعل منها رقيباً يتصف ويميل للحكم في القضايا المالية بمعيار العدل والإنصاف وبمنحه القوة والجدية في العمل وتظهر أهمية هذه الرقابة مقارنة بالرقابتين السابقتين من خلال أن الرقابة الإدارية هي واقعها رقابة ذاتية ومن ثم لا تتصف بالجدية في بعض الأحيان لأنها رقابة سلطة واحدة على نفسها.

أما الرقابة التشريعية أو البرلمانية وبخاصة الرقابة اللاحقة التي تتم على الحساب الختامي واعتماده فهي غير كافية حيث لا تستطيع السلطة التشريعية من مجرد فحص الحساب الختامي معرفة تفاصيل تنفيذ الموازنة العامة وعملياته المختلفة واكتشاف ما قد يصاحب ذلك التنفيذ من مخالفات مالية لا تسعف الأرقام الإجمالية الواردة بالحساب الختامي في اكتشافها.

من هنا تظهر أهمية الرقابة المستقلة من أمثلة هذه الرقابة محكمة المحاسبة في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر ومراقب الحساب العام في انكلترا.

الفصل الثالث
تقويم الموازنة

تعد هذه المرحلة آخر المراحل التي تمر بها دورة حياة الموازنة العامة للدولة والغرض منها هو التأكد من تنفيذ الموازنة قد تم طبقاً للسياسة المرسومة وأن الاعتمادات التي سبق اعتمادها وإقرارها قد تحقق استخدامها في الإغراض التي خصصت لها ولذا فإن قانون الموازنة ليس إلا نوع من الرقابة المالية أو بعبارة أدق هي رقابة تصحيح.

والرقابة بوجه عام هي عملية ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون عن دورة العمل الكاملة التي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتنسيق ثم تستمر مع التنفيذ وتكتمل بالمتابعة والتقويم مع كل دورة جديدة للنشاط ومع كل حركة نشاط تحدث عمليات ترشيد علمي يقصد من ورائها تحقيق نوع من الرقابة التي قد تكون مانعة عند التخطيط ورقابة متابعة الأداء عند التنفيذ ورقابة مصححة عند المتابعة والتقويم وهكذا تعد الرقابة المانعة رقابة من الانحراف منذ البداية والرقابة على الأداء محاولة لتحقيق الأهداف أولاً بأول عند التنفيذ والرقابة المصححة وسيلة لاتخاذ القرارات العلاجية التي ترمي إلى تصحيح بناءً على ما يكتشف من انحرافات.

وتعد الرقابة المصححة آخر حلقة في دورة الرقابة لأنها لاحقة على الأداء والتنفيذ فهي من ناحية تعد تاريخية يقصد بها عرض النتائج وإجراء مقارنة بين المخطط والمنفذ بحيث تتحدد معالم الانحراف أو التغيير مع بيان الأسباب والمسؤوليات وهي من ناحية أخرى رقابة إيجابية هادفة إلى الاستفادة من نتائج الماضي في اتخاذ قرارات لتصحيح الأوضاع في المستقبل وخاصة عند وضع الخطط والبرامج المستقبلية لمنع الانحرافات عند استخدام الأموال أو في الأقل تقليل حدتها وملاقاة الأخطاء كلما أمكن ذلك.

وحتى يتم تقويم الموازنة يتطلب الأمر إتمام وضع الحساب الختامي والتقرير المرافق له بالسرعة الممكنة وفي فترة قصيرة وذلك فور الانتهاء من السنة المالية نظراً لأن إتمام هذه العملية مسألة حيوية لازمة لتحقيق رقابة فعالة ولتوفير احدث البيانات عن مختلف الكميات والظواهر المالية الفعلية وهو الأمر الذي يساعد على تحسين تقديرات الموازنة في المستقبل.

نورد فيما يأتي بعض النتائج التي تحققها دراسة الحسابات الختامية:

1. تعاون الحسابات الختامية المعدة عن السنة السابقة أو السنوات السابقة على ضبط تقديرات الإنفاق العام والإيراد العام للسنة المالية القادمة حيث يكون أمام المخطط المالي أرقام فعلية عن النفقات العامة والإيرادات العامة لغرض استخدامها في تقديرات المستقبل مع الأخذ بنظر الاعتبار الظروف التي صاحبت تلك الكميات في السنوات المالية المنتهية والظروف المتوقع حدوثها في السنين القادمة.
2. يمكن عن طريق الحسابات الختامية عن الثغرات التي اعترضت نواحي التنفيذ خلال السنة والمخالفات المالية التي ارتكبت والخلل المحاسبي فيمكن فيما بعد أن يوضع على ضوئها خطط وسياسات الإصلاح فمثلاً قد تكشف الحسابات الختامية بعض التجاوزات في الإنفاق على الاعتمادات أو قد توضح الحسابات الختامية أن الوزارات تتخذ إجراءات مالية دون أن تضفي عليها الصبغة القانونية أو أن بعض أوجه الإنفاق تتسم بالإسراف والتبذير أو أن بعض متأخرات ديون الحكومة في تزايد وأن أرصدة المخازن الراكدة تتزايد فتعمل الدولة على تلافي تكرار المخالفات وتعالج الظواهر غير الملائمة في السنوات القادمة.
3. يوضح الحساب الختامي قيمة الاعتمادات الإضافية التي صدرت خلال السنة فإذا كانت الاعتمادات الإضافية تؤلف نسبة ملحوظة من تقديرات الموازنة العامة كشف ذلك عن عدم دقة تقديرات الموازنة العامة ما لم توجد ظروف طارئة خلال السنة المالية لم تكن متوقعة وقت إعداد الموازنة. وتعد التجاوزات
4. تظهر الحسابات الختامية الإيراد الحقيقي لكل ضريبة وكذلك الرسوم وإيرادات الخدمات الموارد الأخرى ويفيد ذلك ونحن في مرحلة التقويم من رسم سياسة ضريبية أو سياسة مالية ملائمة.
5. يمكن من خلال دراسة الحساب الختامي التعرف على قيمة موجودات المخازن في أول السنة المالية ومقارنتها بقيمة المخزون في نهاية السنة المالية ويساعد ذلك المقيم على اتخاذ التوصيات اللازمة للتخلص من المواد الراكدة منعاً من تجميع أموال الدولة بلا قيود.
6. يمكن من خلال تحليل حساب متأخرات ومطلوبات الحكومة استنتاج عناصر السياسة اللازمة لتحصيل المتأخرات وسياسة التقسيط وكذلك إسقاط الديون المعدومة بسبب وفاة المدين عن غير تركة أو بسبب إفلاسه أو تركه أو بسبب

إفلاسه أو تركه البلاد وكذلك اختيار السياسة الملائمة لتحصيل الديون الناتجة عن الضريبة كمنح تعجيل أو التنازل عن جزء منها مثلاً كما يمكن من خلال ذلك أي من خلال معرفة معوقات التحصيل وأسباب التهرب المشروع او غير المشروع وصياغة المقيم لتوصياته برسم سياسة جديدة يمكن من خلالها مواجهة هذه المشاكل.

ومن هنا تبدو أهمية مرحلة التقويم بالنسبة للموازنة العامة للدولة وأهمية إعداد الحساب الختامي بالدقة وبالسرعة اللازمة غير أن واقع الأمر يكشف أن عملية إعداد الحسابات الختامي قد تستغرق شهوراً في الدول المتقدمة غير أنها تستغرق سنوات في البلاد النامية الأمر الذي يجعل من عمل المقيم أو عملية تقويم الموازنة مجرد عملية ميكانيكية لا تؤدي في الحقيقة الأهداف الأساسية منها. وتتلخص مقومات التقويم او الرقابة في هذا الدور في أركان ثلاثة هي:

1. المقارنة:

تتلخص عملية المقارنة في عرض نتائج التنفيذ مقارنة بالمخطط أو عرض لنتائج التنفيذ في فترات متماثلة أو عرض لنتائج التنفيذ عن فترات متلاحقة (جداول تراكمية) ومهما اختلف أسلوب العرض أو شكله أو مقوماته وكلما كان العرض واضحاً متضمناً كافة التفاصيل المالية والكمية كانت الفائدة أوفى. وكلما كان معانيها أن تتصف طرق العرض بالسهولة والوضوح وتكون هادفة وملائمة بحيث يمكن الاستفادة منها أولاً بأول كلما بعدت عملية التقويم والمتابعة عن وقت التنفيذ كلما ضاع الهدف منهما.

2. تحديد المتغيرات والمسؤوليات:

ولا يكفي أن تتم المقارنات وتعرض الجداول والكشوف بل لا بد أن تحلل النتائج وتوضح الانحرافات أو التغيرات بحيث تعرف الأسباب وتحدد المسؤوليات مع ضرورة ربط ذلك كله بنظام للحوافز يكفل المشاركة الإيجابية للجميع ولا يكفي أن تجمع الأرقام وتعرض الجداول او الأشكال البيانية ثم تحفظ للتاريخ بل لا بد أن يكون هناك نظام للرقابة يكفل إشعار كل فرد بدوره في تحقيق الأهداف.

3. اتخاذ القرارات:

وحتى يمكن الاستفادة الكاملة من تقارير المتابعة والتقويم يجب أن تحدد مسؤولية اتخاذ القرارات المصححة أولاً بأول بحيث تؤخذ النتائج لتدرس وتكون

موضع بحث وتحليل وتستخلص منها خبرات يمكن أن يستفاد بها عند وضع الخطط والبرامج الجديدة وتعدل الأوضاع جزئياً او كلياً حسب الأحوال أو تدرس البدائل الجديدة التي يمكن أن يتحقق معها تحقيق الكفاية الاقتصادية أو الإنتاجية.

ولنجاح هذه المراقبة يستلزم توفر عناصر عدة هي:

1. الدقة في تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية:

من الضروري أن توجد قوانين ولوائح وتعليمات مسار العمليات المالية وكيفية أدائها وشروط تنفيذها وتوضح مسؤولية من يقومون بها كقوانين الضرائب واللوائح المالية ولوائح المشتريات والمخازن الحكومية. كما ينبغي أن تتسم هذه القوانين بالدقة والوضوح والمرونة مع العمل وباستمرار لتطويرها ودراستها حتى تتماشى مع كل المتغيرات وما يكشف عنه التطبيق من ثغرات يتطلب الأمر مواجهتها كما ينبغي أن تتيح ما أمكن التعويض في الاختصاصات والتخفيف من هذه المركزية.

2. توفر مواصفات معينة فيمن يتولى عملية التقويم:

ينبغي فيمن يقوم بالتقويم أن يتصف بالخبرة الكاملة مدركاً لحدود اختصاصه مستقل الشخصية سريع البت في الأمور لا يوافق على أية عملية إلا إذا تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها، كما ينبغي أو توضع دائماً البرامج التدريبية لزيادة كفاءة المراقبين وإحاطتهم بكل جديد يتصل بعملهم. هذا وتتصف الرقابة من هذا النوع حتى تكون ناجحة محققة لأهدافها بصفات أساسية يجب توافرها للوصول إلى الانحرافات والأخطاء ووضع الحلول التي تؤدي إلى ملافاتها ومن هذه الصفات أن تكون الرقابة ايجابية بحيث تبتعد عن السلبية التي تهتم فقط بكشف الأخطاء والانحرافات وذلك بأن تضع العلاج لأسباب الانحراف والاقتراحات اللازمة لمنع تكرارها في المستقبل بعد دراسة وتحليل هذه الانحرافات بقصد الوصول إلى الظروف التي أحاطب بها كما يجب أن تساير وسائل الرقابة والتقويم طبيعة العمل الذي يراقب أو يقوم، فالمراقب في وحدة خدمية على تقويم الخدمة وكيفية أدائها كذلك يجب لنجاح هذه العملية أن تكون حاسمة بحيث تعالج الأخطاء والانحرافات فور حدوثها أو بعده بقليل حتى لا تتفاهم الأخطاء والانحرافات فتصعب علاجها.

هذا وحيث أن الرقابة والتقويم من أهدافها الاقتصاد بالإنفاق لا الإسراف أو التبذير فيه يتطلب الأمر انسجاماً مع هذا الهدف أن لا تكون عملية التقويم ذاتها مكلفة بل يجب أن تكون تكاليفها منطقية وملائمة.

الفصل الرابع
الرقابة على تنفيذ الموازنة في الأردن

بيننا فيما سبق أهمية الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة فهي أداة المحافظة على المال العام فمن خلالها يتم التأكد من حسن إدارة الأموال العامة. ومن مدى التزام الإدارة المالية بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية أو ما يطلق عليه فقهاء المالية العامة بالرقابة على المشروعية.

وفي الأردن تتعدد أنواع الرقابة المالية فمن رقابة إدارية تمارسها السلطة التنفيذية وهي رقابة ذاتية تقوم بها السلطة التنفيذية بالرقابة على أعمالها إلى رقابة تشريعية يتولاها مجلس الأمة ثم الرقابة المستقلة التي يتولاها ديوان المحاسبة، وفيما يلي سنتناول هذه الرقابات في ثلاث مباحث.

المبحث الأول
الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العامة

الرقابة الإدارية أو ما يطلق عليها بالرقابة الذاتية هي الرقابة التي تمارسها السلطة التنفيذية على أعمالها. وتمارس وزارة المالية الرقابة الإدارية بواسطة وحدة الرقابة المالية التي يتم تشكيلها بواسطة وزير المالية في كل وزارة أو دائرة أو مؤسسة أو سلطة أو هيئة عامة. تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة[1]. وتتألف وحدة الرقابة المالية من موظف أو أكثر من موظفي وزارة المالية يكون من مسؤوليتها مراقبة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية، ويمكن إناطة هذه المهمة بواحدات الرقابة الداخلية المشكلة في الدائرة نفسها إذا ما تبين لوزير المالية قدرة هذه الوحدة على ممارسته مهمة الرقابة المالية[2]. وتنص المادة (136) من قانون تنظيم الموازنة العامة رقم 39 لسنة 1962 على "لا يجوز لأية دائرة يوجد فيها وحدة رقابة مالية صرف أي مستند قبل تدقيقه وإجازته من قبل رئيس وحدة الرقابة المالية المعتمدة فيها" ويعني هذا أن وحدة الرقابة

(1) د. جهاد الخصاونة، المالية العامة، مرجع سابق، ص257

(2) نفس المرجع. ص257.



المالية تمارس نوعاً من الرقابة السابقة على الصرف أي معنى عدم جواز الارتباط بأي نوع من أنواع الإنفاق إلا بعد الإذن من الجهة المختصة من قبل الدولة بالرقابة على الإنفاق.

وتحدد المادة (137) من قانون تنظيم الموازنة مسؤولية وحدة الرقابة المالية بما يلي:

1. التأكد من أن الضرائب والرسوم يتم تحقيقها وتحصيلها في أوقاتها دون تأخير.
2. التأكد من أن الإجراءات القانونية تتخذ لتحصيل أية أموال يتأخر تحصيلها.
3. أن الأموال المحصلة تدفع للبنك أولاً بأول وتحول لحساب الخزينة العامة.
4. تدقيق جميع مستندات الصرف من الناحية المحاسبية والقانونية طبقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية المعمول بها.
5. التأكد من توفر المخصصات أو إنفاقها يتم للغاية التي رصدت من أجلها وتوفر السيولة الكاملة لكل مستند صرف.
6. ختم مستند الصرف بالخاتم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية والمتضمن عبارة (دقق ويجاز للصرف) وتوقيعه اشعار بذلك.
7. فحص حسابات الدوائر والتأكد من سلامتها وصحتها.
8. متابعة إغلاق الحسابات الشهرية وإعداد التقارير الشهرية ومتابعة إرسالها إلى وزارة المالية.
9. إعلام وزير المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للقوانين والأنظمة في الدوائر وبالإضافة إلى ما تقوم به وحدة الرقابة المالية يقوم وزير المالية بتشكيل لجان للتفتيش والجرد خلال شهر كانون الثاني من كل عام ويوكل لهذه اللجان مهمة إجراء عمليات الفحص والجرد للصناديق والمستودعات والطوابع والأذون البريدية والأوراق ذات القيمة المالية (المادة 138 من قانون تنظيم الموازنة) وتدفع هذه اللجان تقاريرها إلى وزير المالية في موعد أقصاه عشرة أيام من تاريخ تكليفها ليتم تحليلها وتقييمها ومعالجة أية انحرافات (المادة 139 من قانون تنظيم الموازنة).

كما تقوم أجهزة دائرة الموازنة العامة بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة من خلال تدقيقها للأوامر المالية والحوالات المالية الشهرية وطلبات تنزيل ونقل المخصصات

وكذلك من خلال الاطلاع على المواقف المالية الشهرية للوحدات الإدارية الحكومية[1] وكما يلي[2]:

1. التأكد من أنه تم توقيع الحوالات والأوامر المالية والمناقلات ومستندات الإلزام من المسؤولين عن الإنفاق والمفوضين بالتوقيع في الوزارات والدوائر المعنية عند إجازتها.
2. متابعة الوزارات والدوائر لتزويد دائرة الموازنة بالمواقف المالية الشهرية خلال الأسبوع الأول من الشهر اللاحق معبأة مصدقة حسب الأصول.
3. تدقيق المواقف المالية الشهرية والتأكد من أن تعبئتها قد تمت وفق القوانين والأنظمة ولفت انتباه الوزارات والدوائر إلى عدم تجاوز المخصصات الواردة بالحوالات المالية، وفي حال وجود عجز في الموقف المالي إعلام الإدارة عن ذلك.
4. القيام بزيارة المشاريع المختلفة والتي رصد لها مخصصات في قانون الموازنة العامة بهدف متابعة هذه المشاريع وتقييمها.

ومما يجدر ذكره أن مهمة الرقابة المالية لا تقتصر على ما تمارسه وحدة الرقابة المالية أو أجهزة دائرة الموازنة العامة وإنما يتم بالإضافة إلى ذلك عملية التدقيق التي يتولاها المدقق الداخلي في كل دائرة فبعد أن يتم قبض الأموال العامة من قبل الموظف المالي المختص بموجب وصول القبض سواء كانت هذه الوصول رئيسية أو فرعية (المادة 19 من قانون تنظيم الموازنة) وبعد أن يتم تنظيم (أمر القبض) يقدم هذا الأمر إلى المدقق الداخلي في الدائرة الذي عليه تدقيق البيانات الواردة فيه ويستكمل ما كان ناقصاً منها ثم يوقعه ويختمه بالخاتم الرسمي ويكتب اسمه الكامل إشعاراً منه لصحة البيانات الواردة فيه (المادة 21 من قانون تنظيم الموازنة).

وكذلك الحال فيما يتعلق بالصرف حيث يحال مستند الصرف إلى وحدة الرقابة الداخلية للتأكد من صحة المستند والوثائق المرفقة والتأكد من مطابقته للتشريعات المالية سارية المفعول ثم ختمه وتوقيعه (المادة 69 من قانون تنظيم الموازنة).

---

(1) محمد احمد حجازي – المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة – الطبعة الأولى 1992، ص161 مشار إليه في د. جهاد خصاونة، المالية العامة، مرجع سابق ص257.

(2) دائرة الموازنة العامة – مديرية الدراسات والأبحاث، مرجع سابق، ص 11.

المبحث الثاني

الرقابة التشريعية

لا ينحصر دور مجلس الأمة على مجرد تصديق الموازنة العامة، وإنما يتعدى ذلك إلى الرقابة على تنفيذها كي يتحقق مدى التزام السلطة التنفيذية بالاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة وهي لاحقة على الصرف وتبدو سمات الرقابة التشريعية فيما يلي:

1. من خلال نص الفقرة (3) من المادة (112) من الدستور والتي لا يتخذ نقل أي مبلغ من قسم النفقات العامة من الموازن العامة من فصل إلى فصل آخر إلا بقانون.
2. تنص المادة (119) من الدستور على تشكيل ديوان المحاسبة لمراقبة اجراءات الدولة ونفقات صرفها واجب في الفقرة (1) على أن يقدم ديوان المحاسبة إلى مجلس النواب تقريراً عاماً يتضمن أراءه وملحوظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها.
3. ما تنص عليه المادة (115) من الدستور بعدم جواز تخصيص أي جزء من أموال الخزانة العامة ولا ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون.
4. من خلال الرقابة السياسية التي يمارسها مجلس الأمة على أعمال السلطة التنفيذية والمتمثلة بالسؤال والاستجواب والتحقيق وإبداء الرغبة، تلقي العرائض والمسؤولية الوزارية.

المبحث الثالث

الرقابة المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة

استناداً إلى نص المادة (119) من الدستور فقد تم تشكيل ديوان المحاسبة بموجب القانون رقم 28 لسنة 1952 والذي سمي بقانون ديوان المحاسبة ويتمتع الديوان بالشخصية المعنوية المستقلة عن السلطة التنفيذية وقد حصر القانون المجال الذي يتحرك فيه ويبسط فيه رقابته على المال العام بأجهزة الدولة التابعة في موازنتها للموازنة العامة للدولة. على أن القانون أعطى مجلس الوزراء صلاحية تكليف ديوان المحاسبة بمراقبة حسابات الدوائر والمؤسسات التي لا تدخل موازنتها في الموازنة العامة. (قانون ديوان المحاسبة المادة 40).

وقد حدد القانون في المادة الثامنة والتاسعة منه صلاحيات الديوان فيما يلي:

1. التدقيق في النفقات للتثبت من صرفها للأغراض التي خصصت من اجلها وان الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة.
2. التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للتثبت من صحتها ومن مطابقة قيمها كما هو مثبت في القيود.
3. التثبت من أن إصدار اوامر الصرف تم حسب الأصول الصحيحة ومن قبل الجهات المختصة.
4. التثبت من أن النفقات قيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.
5. التثبت من عدم تجاوز المخصصات الموجودة في الموازنة إلا بعد الترخيص من الجهات المختصة.
6. معرفة أسباب عدم الصرف لكل أو بعض المخصصات التي رصدت للأعمال الجديدة.
7. التدقيق في نفقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتأكد كم أن تقديرها وتحقيقها قد ثمنا وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.
8. التدقيق في بيوعات الأراضي والعقارات وتعويضها وتأجيرها.
9. التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها للتأكد من ان التحصيل يجري في أوقاته المعينة وفقاً لقوانين والأنظمة المتعلقة بها، ومن ان قانون جباية الأموال الإيرادية قد جرى تطبيقه على المكلفين الذين تخلفوا عن الدفع ومن ان التحصيلات قد دفعت لصندوق الخزينة وقيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.
10. التدقيق في معاملات شطب الإيرادات والإعفاء منها للتأكد من ان عدم إجراء شطب وإعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة والتعليمات.

كما نصت المادة (21) من القانون على:

1. يقدم رئيس ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً عن الحساب الخاص بكل سنة يبسط فيه ملاحظاته ويقدمه إلى مجلس النواب ويرسل صوراً عنه إلى رئيس الوزراء ووزير المالية، وعليه أن يتضمن هذا التقرير ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات مع

بيان المخالفة المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وذلك في بداية كل دورة عادية لمجلس النواب.

2. لرئيس الديوان في أي وقت أن يقدم لمجلس النواب تقارير خاصة يلفت فيه نظرة إلى أمور يرى أنها من الخطر والأهمية بحيث تستلزم تعجيل النظر فيها.

وبهدف قيام الديوان بعمله الرقابي فقد ألزم القانون في الفقرة (23) من المادة (21) وزارة المالية أن تقدم لديوان المحاسبة حساباً ختامياً عن حسابات كل سنة مالية خلال مدة لا تزيد عن أثنا عشر شهراً من تاريخ انتهاء السنة المالية.

وينتقد البعض نص الفقرة (3) من المادة (21) بشأن إلزام وزارة المالية تقديم الحسابات الختامية على أساس أن إمهال الوزارة سنة كاملة بعد إنهاء السنة المالية يؤدي إلى عدم فاعلية الرقابة وغياب الجدوي العملية منها حيث سيتراضى أثرها وهو الذي أكدت ضرورة تجازه وأشارت إليه جميع تقارير ديوان المحاسبة السنوية[1].

ومما تجدر الإشارة إليه أن رقابة ديوان المحاسبة يعتريها القصور في بعض الجوانب الرقابية أو القانونية. الأمر الذي يتطلب معالجة ذلك حتى تكون هذه الرقابة فاعلة ومؤثرة خاصة وأن الرقابة المستقلة هي أكثر الرقابات أهمية وأكثرها فاعلية في جميع الدول لسببين رئيسين هما **أولاً**: استقلالية الجهة الرقابية يؤدي إلى حياديتها وعدم تأثرها أو خضوعها للسلطة التنفيذية **وثانياً**: أن هذه الرقابة رقابة فاعلة نظراً لان القائمين بها يتمتعون بالخبرة والدراية بالأمور المحاسبية. أما أوجه القصور فهي[2]:

1. أن المادة الخامسة من القانون تعطي مجلس الوزراء صلاحية عزل رئيس الوزراء وخاصة في حالة عدم انقضاء مجلس النواب.
2. أن المادة الخامسة تشير إلى أن تعيين رئيس الديوان يتم بناءً على تنسيب رئيس الديوان وبإرادة ملكية وهو ما يعني أن السلطة التنفيذية هي التي تعين رئيس الديوان وتطبيقاً لقاعدة من يملك التعيين يملك العزل فإن مجلس الوزراء يستطيع التنسيب بعزل رئيس الديوان وخاصة في فترة عدم انعقاد المجلس النيابي.

---

(1) ديوان المحاسبة الأردني: التقرير السنوي السادس والأربعين لعام 1997، عمان، مطبعة دار الأسواق 1997 يشار إليه في عبد الحي عبد العزيز عبد القادر الرماضين. رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون/ جامعة الموصل 2000 ص57- 58.

(2) نفس المرجع، ص63

3. ما تنص عليه المادة (22) من القانون في حالة وقوع خلاف في الرأي بين الديوان وإحدى الوزارات أو الدوائر بعرض موضوع النزاع على مجلس الوزراء للفصل فيه وهذا يعني أن مجلس الوزراء وهو السلطة التنفيذية هو صاحب الولاية في الفصل في النزاع وهو الأمر الذي لا يستقيم مع مبدأ الاستقلال الذي يجب أن يمنح للديوان.
4. ما تنص عليه المادة (24) من القانون نفسه والتي تربط بين تدقيق ديوان المحاسبة للنفقات مثل الصرف وبين موافقة مجلس الوزراء ويؤكد ذلك نص المادة التاسعة من القانون والتي حدد بموجبها صلاحية الديوان الرقابية حيث يتضح من خلال تلك المادة أن المشرع الأردني قد قصر تلك الصلاحية على الرقابة اللاحقة على الصرف ... ومع ذلك فإن ديوان المحاسبة وبالرغم من نص المادة (24) يمارس الرقابة السابقة على الصرف سواء على ما ورد من نفقات في موازنة الدولة أو ميزانية المؤسسات التي يعهد مجلس الوزراء للديوان بممارسة الرقابة المالية عليها. وتستند هذه الرقابة لا إلى نص تشريعي حيث كما ذكرنا أن نص المادة (24) مقيد لاختصاص الديوان وإنما إلى الأعراف حيث أن تكرار قيام الديوان بهذا الاختصاص (الرقابة السابقة أو المعاصرة على العرف) دون اعتراض جدي من السلطة التنفيذية.
5. إن من أبرز القرارات التي عززت تبعية ديوان المحاسبة الأردني شبه التامة للحكومة قرار الديوان الخاص لتفسير القوانين الذي يتضمن أن ديوان المحاسبة يعد دائرة رسمية من دوائر الدولة وإن موظفيه يتقاضون رواتبهم من خزينة الدولة حسب تشكيلات الوزارة والدوائر الحكومية الصادرة بمقتضى قانون الموازنة العامة [1] ثم إصدار قرار آخر عد فيه الرقابة السابقة على الصرف لا بد أن تكون بإجازة من مجلس الوزراء الأمر الذي يوصلنا إلى نتائج غير منطقية فمن غير المعقول أن نراعي حسابات مؤسسة ونهمل حسابات مؤسسة أخرى مماثلة داخل الدولة نفسها[2].

والحقيقة أن مسألة استقلال الديوان يجب أن تكون بشكل واضح وأن لا يشوب استقلالها الشك هنا أو هناك وخاصة إذا كان المراقب هو السلطة التنفيذية فاعتبار الديوان جزءاً منها في التعيين والعزل والرقابة السابقة ورقابة المؤسسات المستقلة في

(1) القرار رقم 16 لسنة 1978.

(2) عبد الحميد عبد العزيز عبد القادر، مرجع سابق، ص64.

موازنتها أمر يجعل من تلك الرقابة قاصرة في تحقيق أهدافها ولذا فالأمر يتطلب ترشيح الاستقلالية لا تقييدها حتى يكون المراقب مستقلا في رأيه وقراره عن الأفراد والمؤسسات الخاصة للرقابة، ذلك لأن الرقابة العليا التي تفقد استقلاليتها وقدرتها على القيام بواجبها تعد بنفس الوقت سبب وجودها[1].

واتساقا مع ذلك الرأي يتبنى الفكر الانكليزي فكرة أن الرقابة المالية العليا وبغض النظر عن المبررات المقدمة يجب أن يتبع وظيفياً في كل الظروف لمجلس اللوردات والعموم لأن ذلك – كما يراه أهل الفقه – هو الدعامة الأساسية لضمان استقلال المراقبين في أساليب ومناهج أدائهم لمهام الرقابة على أجهزة الدولة[2].

وإذا كان الأمر كذلك فإن العلاقة الوظيفية التي تشير لها المادة (21) من القانون بين رئيس الديوان ومجلس النواب من خلال ما منحته هذه المادة من صلاحية تجيز له طلب تقارير مالية من الديوان مباشرة إنما هو في حقيقة الأمر مؤشر على ترابط قانوني بين ديوان المحاسبة ومجلس النواب.

يضاف إلى ذلك ما يؤكد منطوق الفقرة الثانية من المادة (21) التي أعطت لرئيس الديوان الحق في تقديم تقارير خاصة تستند إلى رؤيته وتقديره لأهمية وخطورة أي من الأمور الرقابية التي أجاز القانون رفع تقاريره لها مباشرة إلى رئيس مجلس النواب.

إن ذلك كله يشير إلى نزوع المشرع الأردني وإن كان ذلك بشكل غير كاف إلى رغبته في تعزيز استقلالية ديوان المحاسبة إزاء السلطة التنفيذية ... ومن ثم فالأمر لا يتطلب حتى تضمن لهذه الرقابة فاعليتها وجدواها ما يلي:

1. تعديل نص المادة (3) من قانون الديوان بإطلاق يد الديوان بمراقبة واردات ونفقات الدولة كافة دون حاجة لموافقة مجلس الوزراء على خضوع المؤسسات العامة والشركات العامة.

---

(1) د. طارق الساطي، مجموعة العمل العربية للمؤتمر العربي للأجهزة الرقابية المالية، مجلة الرقابة المالية، الجمهورية العراقية، السنة الأولى، العدد الأول، 1982، ص 8، مشار إليه في عبد الحميد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 54.

(2) G Peter welsom: Institute of Intenal Auditors, Intrnational Jounnal of Governmental Aduting – January, 1988, P.13.

مشار إليه في عبد الحي عبد العزيز، مرجع سابق، ص 55.

2. تعديل نص المادة (5) بحيث تصبح صلاحية تعيين رئيس الديوان من قبل الملك مباشرة ولا يجوز عزله أو نقله أو محاسبته أو إحالته على التقاعد إلا بموافقة مجلس النواب.

3. تعديل نص المادة (24) بمنح الديوان صلاحية ممارسة الرقابة قبل الصرف متى رأى ذلك ضروريا.

4. جعل ولاية النظر في الخلاف بين إحدى الوزارات والديوان من صلاحيات مجلس النواب وليس رئيس الوزراء.

أسئلة القسم الثاني

أسئلة الباب الأول

السؤال الأول: قارن بين كل مما يأتي:

1. التعريف التقليدي للموازنة والتعريف الحديث.
2. الموازنة العامة وموازنة المشروعات.
3. الموازنة العامة والميزانية القومية والحسابات القومية.
4. الموازنة العامة والحساب الختامي.
5. الموازنة العامة وميزانية الأسرة.
6. الموازنة العامة وميزانية المدفوعات.
7. الموازنة العامة والموازنة النقدية.
8. حسابات الخزانة (الأساس النقدي) وحسابات التسوية (أساس الاستحقاق).
9. الموازنة الصافية والموازنة الإجمالية.
10. الموازنة الملحقة والموازنة المستقلة.
11. مبدأ توازن الموازنة في النظرية المالية التقليدية ومبدأ توازن الموازنة في النظرية المالية الحديثة.

السؤال الثاني: ناقش العبارات التالية:

1. تعددت تعاريف الموازنة العامة للدولة غير أن ما يؤخذ على هذه التعاريف أنها قصرت أهداف الموازنة ضمن إطار الأهداف المالية.
2. تعتبر الموازنة العامة للدولة تقدير وإجازة.
3. إن إجازة السلطة التشريعية تنصرف إلى كل من الإيرادات والنفقات غير أن مضمون الإجازة يختلف في كل منهما.
4. الموازنة العامة قانونا من حيث الشكل ومجرد عمل إداري من حيث المضمون.
5. تختلف الموازنة العامة عن الحساب الختامي في أن الأولى مجرد تقدير قد يتحقق أو لا يتحقق في حين أن الثاني هو أرقام فعلية.
6. لقد أدى اتساع وتنوع الأغراض التي تسعى إلى تحقيقها السياسة المالية إلى أن أصبح هدف الموازنة ليس كما كان مرسوما لها في الدولة الحارسة وهو السعي

لتحقيق التوازن المالي إنما السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والتوازن الاجتماعي.

7. يعد مبدأ السنوية في الموازنة من المبادئ الشائعة والراسخة في النظم المالية في العالم.
8. لتحديد الموازنة العامة لفترة سنة أسباب متعددة.
9. قد يقيد في جانب الإيرادات أموال معينة وهي في حقيقتها ليست إيرادات عامة أو تصرف أموال من الخزانة العامة ولا يعتبر من قبيل النفقات العامة.

- ميزانية المشروعات.
- الحسابات القومية.
- الحساب الختامي.
- الموازنة النقدية.
- سنوية الموازنة.
- حسابات الخزانة (الأساس النقدي).
- حسابات التسوية (أساس الاستحقاق).
- طريقة القانون بالبرنامج.
- الاعتمادات الإضافية.
- الميزانية المؤقتة.
- الموازنة الصافية.
- الموازنة الإجمالية.
- الموازنة الملحقة.
- الموازنة المستقلة.
- الموازنة الاستثنائية (غير العادية).

السؤال الثالث: حدد المقصود بالمصطلحات التالية:

السؤال الرابع: أجب عن الآتي:

1. حدد المقصود بالموازنة العامة ثم بين عناصرها من خلال التعريف، موضحاً موقف التشريع الأردني.
2. ما هي أهداف الموازنة العامة للدولة.
3. ما المقصود بقاعدة سنوية الموازنة ثم بين أسباب اختيار السنة وموقف التشريع الأردني.
4. ما هي الاستثناءات على مبدأ سنوية الموازنة.
5. ما المقصود بمبدأ شمول الموازنة وما هي الاستثناءات الواردة عليه.
6. ما المقصود بمبدأ وحدة الموازنة وما هي الاستثناءات الواردة عليه (باختصار).
7. ما المقصود بمبدأ توازن المالية في النظرية التقليدية والنظرية الحديثة.

أسئلة الباب الثاني

السؤال الأول: ناقش العبارات التالية:

1. يذهب البعض إلى أن السلطة التشريعية هي الأولى في تحضير الموازنة.
2. إن مبررات حصر المسؤولية في تحضير الموازنة في السلطة التنفيذية ينبع في حقيقة الأمر من مبررات علمية ومنطقية وواقعية.
3. تذهب غالبية الفقه إلى إيكال مهمة إعداد الموازنة إلى وزارة المالية في حين يرى جانب من الفقه المالي إلى أن إعداد الموازنة يجب أن يتم من قبل مجلس الوزراء.
4. يطرح البعض سؤالاً مفاده هو: هل يحق للبرلمان طلب تعديل الموازنة عند مناقشتها.

السؤال الثاني: أجب عن الأسئلة التالية:

1. ما هي مراحل تحضير الموازنة، بينها واشرح واحدة منها.
2. من هي السلطة المختصة بإعداد الموازنة.
3. وضح الجدل الفقهي بشأن السلطة الأكثر اختصاصاً في تحضير الموازنة العامة ثم بين الوضع في التشريع الأردني.
4. ما هي مبررات حصر المسؤولية في تحضير الموازنة في السلطة التنفيذية.
5. من هي الجهة المختصة في السلطة التنفيذية في إعداد الموازنة، وضحها مع بيان الجدل الفقهي بشأن ذلك.
6. ما هي القواعد التنظيمية والتوجيهية في تحضير الموازنة العامة مع إشارة إلى التشريع الأردني.
7. وضح كيف يتم تقدير الإيرادات وكيف يتم تقدير النفقات.
8. هل يحق للسلطة التشريعية طلب تعديل الموازنة عند مناقشتها وما هو الوضع في التشريع الأردني.
9. تحدث عن مرحلة تنفيذ الإيرادات مع الإشارة للتشريع الأردني.
10. تحدث عن مرحلة تنفيذ النفقات مع الإشارة للتشريع الأردني.
11. ما هي الشروط الواجب توافرها في عقد النفقة.
12. كيف يتم تنفيذ الموازنة في التشريع الأردني.
13. ما المقصود بمرحلة متابعة الموازنة.

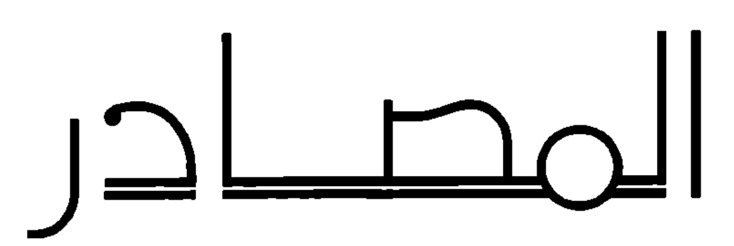
أسئلة الباب الثالث

السؤال الأول: ناقش العبارات التالية:

1. إن الرقابة السابقة تتم على جانب النفقات دون الإيرادات.
2. يطلق على الرقابة الإدارية بالرقابة الذاتية.
3. لا يتعدى دور السلطة التشريعية على مجرد تصديق الموازنة العامة وإنما يتعدى ذلك إلى الرقابة على تنفيذها.
4. لا تكتفي غالبية الدول بالرقابة الإدارية والتشريعية بل تعمل على إنشاء نظم وأجهزة رقابة على تنفيذ الموازنة لها أوضاعها الدستورية الخاصة بها.
5. لمرحلة تقويم الموازنة هدف هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم طبقاً للسياسة المرسومة.

السؤال الثاني: أجب عن الأسئلة التالية:

1. تحدث عن الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة من حيث توقيتها.
2. تحدث عن الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة من حيث مصدرها.
3. ما هي مزايا وعيوب الرقابة اللاحقة على الصرف.
4. ما هي الاتجاهات التي تأخذها الرقابة الإدارية.
5. تحدث عن الرقابة التشريعية موضحاً دورها في التشريع الأردني.
6. ما هي الرقابة المستقلة على تنفيذ النفقات العامة موضحاً ذلك في التشريع الأردني.
7. ما هي النتائج التي تحققها دراسة الحسابات الختامية في مرحلة تقويم الموازنة.
8. ما هي مقومات تقويم الموازنة.
9. ما هي الشروط المطلوبة لنجاح عملية تقويم الموازنة.
10. تحدث عن الرقابة على تنفيذ الموازنة في الأردن.
11. تناول الحديث عن الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العامة في الأردن.
12. ما هو دور مجلس الأمة الأردني في عملية الرقابة على تنفيذ النفقات العامة.
13. كيف تتم الرقابة المستقلة في الأردن موضحاً الجهة المختصة وصلاحياتها وأوجه القصور فيها.


المصادر

المصـادر

أولا: العربية:

أ. الرسائل الجامعية والكتب:

1. د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
2. د. أحمد نايف عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، القاهرة، 1959.
3. د. أحمد عبد الرحمن شوق الدين وآخرون، التشريع الضريبي اليمني، جامعة صنعاء، 1990.
4. أحمد سليمان الصفار "السياسة الضريبية في البلدان النامية مع إشارة خاصة للعراق" رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 1983.
5. د. أحمد عباس عبد البديع "تدخل الدولة" رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة.
6. د. أنور إسماعيل الهواري "القروض الخارجية والتنمية الاقتصادية مع دراسة خاصة بجمهورية مصر العربية" رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1975.
7. أعاد حمودي القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، 1998.
8. د. باهر محمد عتلم "المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي" دار النهضة، مصر للطبع والنشر. القاهرة ، 1973.
9. توفيق مصطفى جلال " الضرائب الكمركية " الطبعة الأولى، مطبعة الجمارك، القاهرة، 1970.
10. د. جهاد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان، 1999 .
11. د. جهاد خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، 2006 .

12. د. جمال أسد مزعل "الأحكام العامة في قانون الضريبة" دار النهضة العربية، القاهرة.

13. ج. كلي "الاقتصاد الكلي"، الجزء الأول، ترجمة عطية مهدي، بغداد، 1980.

14. د. جمال الدين محمد سعيد "النظرية العامة لكينز بين الرأسمالية والاشتراكية" دار الجبل للطباعة. القاهرة.

15. د. جعفر عباس المهر، "التعليمات الاقتصادية بين السياسة المالية والنقدية، جامعة الرياض، الرياض، 1981.

16. د. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، بلا تاريخ.

17. د. حسين خلاف "الأحكام العامة في قانون الضريبة" دار النهضة العربية، القاهرة.

- تطور النفقات العامة في مصر، محاضرات مطبوعة على الآلة الناسخة القيت على طلبة كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1959.

18. د. حسين عواضة "المالية العامة" دار الطليعة، بيروت، 1967.

19. د. حكمت الحارس "السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة. 1973.

20. د. حكمت عبد الكريم الحارس وآخرون "التشريعات المالية والتجارية " دار التقني للطباعة والنشر. بغداد ، 1985.

21. حسام أبو علي الحجاوي، أصول محاسبة الضريبة على المبيعات، المطابع المركزية، عمان، 2004 .

22. د. حمدية زهران، مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية في البلاد المختلفة " رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1971.

23. حمزة محمد شاهر حمود، ضوابط الإنفاق العام في النظام المالي اليمني، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، للحصول على درجة الدكتوراه، القاهرة، 1995.

24. د. خطار شلبي " العلوم المالية – الموازنة " الطبعة الثالثة. دار الكتاب اللبناني، بيروت، 1968.

25. د. خالد الخطيب، الضريبة على الدخل: أصول محاسبتها في الأردن، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1 ، 1992 .

26. د. خلاف عبد الجابر خلاف، "القيود الكمركية وتطور التجارة الخارجية للدول الآخذة في النمو" دار المفكر العربي.

27. د. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، دار الثقافة، عمان، 2004 .

28. دلاور علي و د. محمد حمدي النشار، "النظم الضريبية في بعض البلاد الرأسمالية والاشتركية" مؤسسة المطبوعات الحديثة، السكندرية . 1961.

29. د. دلاور علي وآخرون "المالية العامة في المجتمع الديمقراطي التعاوني" مؤسسة المطبوعات الحديثة، الإسكندرية، 1961.

30. د. رشيد الدقر "علم المالية العامة" دمشق، 1951.

31. د. رفاعي الهزايمة، الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن، المطبعة الأردنية، عمان، 1983.

32. د. رفعت المحجوب "المالية العامة – الكتاب الثاني – الإيرادات العامة" دار النهضة العربية، القاهرة، 1971.

- "إعادة توزيع الدخل القومي خلال السياسية المالية" دار النهضة العربية، القاهرة، 1968.

- "الأسس الاقتصادية للسياسة المالية"، مذكرات مطبوعة على الآلة الناسخة، قررت على طلبة الدكتوراه في كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 1971.
- "الطلب الفعلي في دراسة خاصة بالبلاد الآخذة بالنمو" دار النهضة العربية، القاهرة، 1968.

33. د. رياض الشيخ، "المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية" دار النهضة العربية. القاهرة، 1966.
34. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991.
35. د. زكريا أحمد نصر " العلاقات الاقتصادية الدولية" القاهرة، 1966.
36. د. زكريا أحمد نصر " تطور النظام الاقتصادي" الطبعة الأولى، القاهرة، 1964.
37. زينب منذر جاسم الوائلي، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، رسالة لحصول على درجة الماجستير، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل، الموصل، 2004.
38. د. سالم الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند للنشر والتوزيع، عمان، 2000 .
39. سعاد سعيد غزال، "استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة المالية في وحدات القطاع الاشتراكي بالتطبيق على المؤسسة العامة للكهرباء" رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 1987.
40. د. سيد عبد المولى "المالية العامة"، دار الفكر العربي، القاهرة، 1975.
41. د. شحادة أبو زيد، مبدأ المساواة في الدساتير العربية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، بلا تاريخ.
42. طارق حمدي الساطي، "رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة" رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1967.

43. د. عادل أحمد حشيش " أصول الفن المالي في الاقتصاد العام" ، دار النهضة العربية، بيروت، 1967.

44. د. عادل العلي: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، عمان 2007.

45. د. عادل العلي، "التأمينات الاجتماعية" جامعة الموصل، الموصل ، 1981.

46. د. علي العربي والدكتور عبد المعطي عساف، الإدارة المالية العامة، بلا تاريخ.

47. د. علي خليل وسليمان اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان 2000 .

48. د. عاطف صدقي، "المالية العامة" ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969.

- " الضرائب المقارنة" ، محاضرات ألقيت على طلبة الدكتوراه في كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1972.

- "الضرائب في الاتحاد السوفييتي – تطبيقها ودورها" الجمعية المصرية للاقتصاد والتشريع والإحصاء، القاهرة، 1964.

49. د. عصام النسور، المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة جامعة دمشق، 1988.

50. عبد الحميد سليمان ظاهر، "السياسة الإنفاقية وتطور النفقات العامة في الموازنة العامة للدولة" ، رسالة ماجستير، طلبة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 1986.

51. د. عبد الحميد محمد القاضي، "اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1980.

52. د. عبد الجليل جاد هويدي، "سياسة الاقتراض العام الداخلي في الجمهورية العربية المتحدة" ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة ، 1968.

53. د. عبد الرؤوف نعمة الصافي، "ضريبة الدمغة في القانون المقارن" ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1975.

54. د. عبد العال الصكبان، "مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق"، الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1976.

- "الضرائب على التركات"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1963.
55. د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون، "المالية العامة"، الدار الجامعية، بيروت، 1986.
56. عبد العزيز مصطفى وطلال محمود كداوي، "تقييم المشاريع الاقتصادية"، جامعة الموصل، 1986.
57. عبد المجيد رشيد التكريتي، "الضرائب الكمركية في البلدان المختلفة مع الإشارة إلى الضرائب الكمركية في العراق"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم السياسة، جامعة القاهرة، 1974.
58. د. عبد المنعم السيد علي، "مدخل في علم الاقتصاد"، مبادئ الاقتصاد الكلي، الجزء الثاني، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1984.
59. د. عبد المنعم البيه، "دور السياسة المالية في البلاد النامية والبلاد المتقدمة"، دار الجامعات المصرية، القاهرة 1965.
60. د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1973.
- "مذكرات في المالية العامة" الطبعة الأولى، مؤسسة المطبوعات الحديثة، الإسكندرية، 1961.
61. د. عبد الحي عبد العزيز عبد القادر الرماضين، رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل 2000.
62. د. عبد الهادي النجار "اقتصاديات النشاط الحكومي" جامعة الكويت، 1987.
63. د. عماد الدين الشربيني، "الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة الاقتصادية"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1971.

64. د. علي أحمد سليمان، "الضرائب في السودان"، الطبعة الثانية، الخرطوم، 1978.
65. عطا سالم الصرايرة، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في الدستور الأردني، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1999.
66. د. فؤاد مرس، "المفهوم المادي للتنمية الاقتصادية" دار الثورة للعمادة والنشر، بغداد، 1970.
67. د. فاضل شاكر الواسطي، "اقتصاديات المالية العامة"، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، بغداد، 1973.
68. د. فيصل فخري مرار و د. عدنان الهندي، "مبادئ الإدارة المالية واقتصادياتها" الجزء الأول، المطبعة الأردنية، عمان، 1980.
69. د. فاطمة السويسي، المالية العامة – موازنة وضرائب ، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005.
70. د. كاظم السعيدي، "ميزانية الدولة – النظرية العامة وتطبيقاتها في العراق، بغداد، 1977.
71. د. ماهر موسى العبيدي، "مبادئ الرقابة المالية"، بغداد، 1986.
72. د. محمد دويدار، "دراسات في الاقتصاد المالي"، منشأة المعارف، الإسكندرية.
73. د. محمد سلمان حسن، "التطور الاقتصادي في العراق" الجزء الأول، المكتبة العصرية، بيروت، 1965.
74. د. محمد عبد العزيز عجمية، "الاقتصاد الدولي، دار الجامعات المصرية.
75. د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1999.

76. د. مدحت محمد العقاد، "مقدمة في التمية والتخطيط" دار النهضة العربية، القاهرة، 1981.

77. د. محمد عبد الله العزلي، "علم المالية العامة والتشريع المالي" الكتاب الأول، مطبعة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، 1948.

78. د. محمد علي نشأت، "الفكر الاقتصادي في مقدمة ابن خلدون" رسالة دكتوراه، جامعة فؤاد الأول، القاهرة، 1944.

79. د. محمد أحمد عبد الرؤوف، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، بلا تاريخ.

80. د. محمد لبيب شقير، "المالية العامة"، دار النهضة العربية، 1957.

81. د. محمد حلمي مراد، "مالية الدولة"، القاهرة، 1960.

82. د. محمود رياض عطية، "موجز في المالية العامة" دار المعارف، القاهرة، 1969.

83. د. محمود حسين الوادي و د. زكريا أحمد عزام، المالية العامة في النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

84. د. منيس أسعد عبد الملك "اقتصاديات المالية العامة". مطبعة مخيمر، القاهرة، 1971.

85. د. مصطفى حسن المتوكل، ود. محمد أحمد الحاوري، اقتصاديات المالية العامة، دراسة في اتجاهات المالية العامة في الدول النامية مع التطبيق على الجمهورية اليمنية، كلية التجارة، جامعة صنعاء، 2000.

86. مصطفى رشدي شيخة، التشريع الضريبي المالي، الطبعة الثانية، دار المعارف الجامعية، الإسكندرية، 1997.

87. د. موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، دار الثقافة، عمان 2005.

88. د. مجيد عبد جعفر الكرخي، الموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1999.

89. د. نبيل الروبي "التضخم في الاقتصاديات المختلفة – دراسة تطبيقية للاقتصاد المصري"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1973.

90. د. نجيب قلادة "التعريفية الكمركية كأداة للسياسة الاقتصادية". منشأة المعارف، الاسكندرية، 1965.

91. د. نواف كنعان: القانون الاداري، دار الثقافة، عمان، 2006.

92. د. نورالله نورالله "محاضرات في المالية العامة وتشريعات الضرائب"، جامعة دمشق، 1966.

93. هاشم الجعفري "مبادئ المالية العامة والتشريع المالي" ، بغداد 1961.

94. هشام محمد صفوت العمري "اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية" ، بغداد 1978.

95. والاس بترسون "الدخل والعمالة والنمو الاقتصادي" الجزء الثاني، ترجمة صلاح دباغ، المكتبة العصرية، بيروت 1968.

96. د. "اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، القاهرة، 1985.

- د. يونس أحمد البطريق "مقدمة في علم المالية العامة"، مطبعة الأهرام التجارية، القاهرة، 1977.

97. د. يحيى قاسم علي سهيل، السهل في المالية العامة والتشريع المالي اليمني، كلية الحقوق، جامعة عدن، 2000 .

98. د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الأول، جامعة دمشق، 2003.

99. بوجين. ا. يوليو: النظرية الاقتصادية الكلية، ترجمة د. رضا العدل وآخرين، سلسلة ملخصات سوم، دار فكرة وهيل للنشر والتوزيع، القاهرة. 1971.

ب. البحوث والدراسات:

1. د.احسان محمد الحسن "دور الموارد البشرية في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية" مجلة النفط والتنمية، العددان 12/11، السنة السادسة، 1981.
2. حسان جواد مبارك "المشاكل المرافقة للتسليح في الدول النامية" مجلة الدفاع، العدد الثاني، السنة الثانية ، 1986.
3. حنا رزوقي الصائغ "التبويب الإداري للخطة الاستثمارية السنوية"، مجلة المالية ، العدد الأول، 1986.
4. د. حمدي القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام ضريبة الدخل الأردني، رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته، دراسة تحليلية تطبيقية، بحث غير منشور،
5. د. رفعت المجموب "ثلاث سياسات مالية" ، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة 1964.
6. طارق أحمد الهاشمي "أثر التنمية الاقتصادية على الدفاع الوطني"، مجلة الاقتصادي، العدد الرابع، السنة التاسعة عشر، 1978.
7. طلال محمود كداوي "الاتجاهات العامة للنفقات الاعتيادية في العراق"، مجلة تنمية الرافدين، العدد العاشر، المجلة السادسة، 1984.
8. د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي "الانفاق الاستثماري العام في العراق" ، مجلة تنمية الرافدين، العدد السابع عشر، 1986.

9. د. عبد الأمير رحيمة العبود "اجراءات دعم التصدير – نماذجها وامكانيات الاستفادة من تطبيقها على الصادرات العراقية"، مجلة الاقتصادي، العدد الأول السنة التاسعة عشر ، بغداد 1978.

10. د. عبد النبي الطوخي "ظاهرة نمو الإنفاق العام في المملكة العربية السعودية" ، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول، السنة الرابعة، 1984.

11. د. فليح حسن خلف "العنصر البشري في الفكر الاقتصادي"، مجلة النفط والتنمية، العددان 3/2، السنة السادسة، 1980.

12. د. محمود محمد الحبيب "النظرية الكينزية"، مجلة القانون والاقتصاد، جامعة البصرة، 1970.

13. طلال محمود كداوي "الهيكل الضريبي في العراق" مجلة تنمية الرافدين العدد 12، أيلول 1984.

14. علاء الدين الحيدري، "دور الضريبة الكمركية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في العراق"، مجلة الكمارك، العدد 34، السنة التاسعة، كانون الأول 1963.

15. غضبان غيلان الغزاوي، "دور الإيرادات الكمركية والمكسية في توفير الخدمات العامة" مجلة الكمارك والمكوس، العدد 62، السنة 16، نيسان 1972.

16. د. منيس أسعد عبد الملك " الضغط الضريبي والطاقة الضريبة" ، مجلة المالية، العدد الثالث، 1977.

17. هاشم محمد صالح "التعرفة الكمركية" ، مجلة الكمارك والمكوس، العدد 24، تموز 1978.

18. وليد بواعنة، طرق الطعن بقرارات تقدير ضريبة الدخل إدارياً وقضائياً، بحث غير منشور، 2006.

ج. النشرات الرسمية:

1. وزارة التخطيط "الطاقة الضريبة ومدى إمكان زيادتها" بغداد ، 1974.

2. وزارة العدل "الوقائع التاريخية" العدد 2917. التاريخ 1982/2/27.

3. وزارة العدل "الوقائع التاريخية" العدد 916. التاريخ 1982/12/20.

4. البنك المركزي العراقي. النشرة الفصلية ، مجموعة أعداد.

5. دائرة الموازنة العامة ، مديرية الدراسات والأبحاث، عمان، 2003.

6. قانون تنظيم الموازنة العامة الأردني، رقم 39 لسنة 1962.

7. قانون الموازنة العامة الأردني، رقم 3 لسنة 2005 .

ثانياً: الأجنبية:

أ. الكتب:

1. Benham . F. "Economic" 6chEd, Isa as Pitman and sons Ltd, London, 1960.
2. Buchanan J "The Public Finance", 3rd Printing, Richard Irwin Inc, N.Y, 1967.
3. Brittain J "The Payroll Tax for Social Security", The Brookings Institution, Washington DC, 1972.
4. Chelliah R "Taxation of Consumption Expenditures with special reference to India", Reading on Taxation in developing countries, John Hopkins Press, Maryland, 1967.
5. Chelliah R "Fiscal Policy in Underdeveloped Countries", 2nd Ed., George Allen and Unwin Ltd. London 1962.
6. Dalton H "Principles of Public Finance", Routledge and Kegan Paul Ltd. London 1971.
7. Demarco V "First principles of Public Finance", London, 1985.
8. Hicks U "Public Finance" 2nd Ed, James, Nisbet and Co Ltd, London 1955.
9. Due J "Requirement of a Tax Structure in a Development Economy", Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press, Maryland, 1967.
10. Hicks U "Public Finance" 2nd Ed, James, Nisbet and Co Ltd, London 1955.
11. Ellsworth P and Lelth C " The International Economy" , 5th Ed., Macmillan Publishing Co. Inc., N.Y, 1975 .
12. Forte F "Comment on Scheduler and Global Income Taxes", Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press, Maryland, 1967.

13. Goode R "Taxation of Savings and Consumption in underdeveloped Countries", Readings on Taxation In Developing Countries, John Hopkins Press, Maryland, 1967.

14. Goode R. and Lent G and Ojha P "Role of Export in Developing Countries", IMF, Staff Papers, Vol. KIII, Nov. 1966.

15. Heller W "Fiscal Policies for Under- developed Countries, Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press, Maryland 1967.

16. Hinrichs H "The Structure Change during Development", Readings on Taxation in Developing Countries, John HoPktns Press, Maryland, 1967.

17. Ingram J "International Economic Problems", 3rd Ed., John Wiley and Sons, N.Y, 1978.

18. James S and Nobes C "The Economics of Taxation", Philip Allen publishers Ltd., Oxford, 1978.

19. Jhingan M "Advanced Economic Theory", 5th Revised Ed., V ikas Publishing House Pvt Ltd., new Delhi,1982.

20. Jhipgan M "The Economic of Development and Planning", V ikas Publishing House, New Delhi, 1982.

21. Kaldor N "The Cost of Social Security", London, 1944.

22. Krause W "International Economics", Houghton Mifflin Press Ltd., London, 1977.

23. Levin J "The Role of Taxation in ExPort Economies".Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press, Maryland, 1967.

24. Lewis S "Taxation of Agriculture and Economic Development" Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press, Maryland, 1967.

25. Martin A and Lewis A "Patterns of Public Revenue and Expenditure", Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press, Maryland, 1967.

26. Meinz K "Reading in Economics", 2nd Ed., USA, 1969.

27. Meyers A "Elements of Modern Economics", 4th Ed., Englewood Cliffs, N.J, 1956.

28. Musgrave R "Fiscal System", Yale University Press, 1969.

29. Musgrave R "The Theory of Public Finance", Tokyo, 1959.

30. Musgrave R and Musgrave P "Public Finance in Theory and Practice", 3rd Ed., International Student Ed., McGraw- Hill Kogakusha Ltd., 1980.

31. Mithani D "Fundamentals of Public Finance", 2nd Ed., Vora and Co. Publishers Pvt Ltd., Bombay. 1975.

32. Musgrave R "The Theory of Public Finance', Mcgraw- Hill Kogakusha Ltd., Tokyo 1959.

33. Musgrave R and Musgrave P "Public Finance in Theory and Practice", 3rd Ed., Mcgraw- Hill Kogakusha Ltd.. Tokyo, 1980.

34. Nimeri S "Taxation and Economic Development", Khartoum University Press, Khartoum, 1974.

35. Nimeri S "Taxation and Economic Development", Khartour.t University Press, Khartoum, 1974.

36. *Nowicki J "An* Introduction to Economics of Development", *Warsaw,* 1980.

37. Nurkse R "problems of Capital Formation in Underdeveloped Countries", N .Y, 1953.

38. Peacock A "Economic of National Insurance", London, 1952.

39. Prest A "The Taxable Capacity of A Country". Taxation and Economic

Development, Frank Cass and Co. Ltd.. London, 1978.

40. Rolph E and Break G "Public Finance", The Ronald Press,Company, N.Y. 1961.
41. Revigiio F "Social Security a means of Saving Mobilization for Economic Development", IMF, Staff Papers, Vol. 14, 1967.
42. Samuelson P "Economics", 10th Ed., McGraw- H ill Book Company, 1976.
43. Seligman E "The Income Tax", N.Y, 1911.
44. Seligman E "Essays in Taxation", 5th Ed., London, 1905.
45. Simons H " Personal Income Taxation ", University of Chicago Press, 1938.
46. Shoup C "Public Finance", George Weidenfeld and Nicolson Ltd., Landon, 1970.
47. Shultz and Harris "American Public Finance", N.Y. 1965.
48. Shultz T "Investment in Human Capital", Economic Growth, Printice-Hali Inc., 1964.
49. Soderston Bo "International Economics", The Macmillan Press Ltd., London, 1977.
50. Taylor P "Economics of Public Finance", 3rd Ed., Indian Edition, 1970.
51. Turning J "Nothing Certain But Tax", Soughton, London, 1966.

ب. البحوث والدراسات:

1. Hicks U "The Terminology of Tax ", Economic Journal, Vol. Lvl. 1964.

جـ. النشرات الرسمية:

1. Fiscal Commission) "Special Features of Corporate Taxation in Under-developed Countries", Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press,M3ryland, 1%7
2. U.N "Customs Organization and Administration", N.Y. 1977.
3. U.N "Statistics! Yearbook 1978", N.Y, 1979.
4. U.N "Handbook of International Trade and Development Statistics". Supplement 1977, N.Y. 1978.
5. U.N (Economic Commission for Asia and the Far East), "Trends In Taxation in Asia", Readings on Taxation in Developing Countries, John Hopkins Press. land, 1957.

